



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PODNIKOHOSPODÁŘSKÁ

Zajištění úhrady daně  
Securing of Tax Payment

Student: David Hýža  
Vedoucí bakalářské práce: Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D.

Ostrava 2018

## Zadání bakalářské práce

Student:

**David Hýža**

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6208R020 Ekonomika podniku

Specializace:

03 Ekonomika a právo v podnikání

Téma:

**Zajištění úhrady daně**  
**Securing of Tax Payment**

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Účel a smysl zajištění daně a její úhrady
3. Proces zajišťování a náležitosti zajišťovacího příkazu
4. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu
5. Využívání zajišťovacích příkazů v praxi
7. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář. II. díl.* Praha: Nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. IBSN 978-80-7357-564-9.

DRÁBOVÁ, M., O. HOLUBOVÁ a M. TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 5., aktualiz. vyd.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 841 s. IBSN 978-80-7478-038-7.

TINTĚRA, Tomáš. *Závazky a jejich zajištění v novém občanském zákoníku.* Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2013. 200 s. IBSN 978-80-87576-75-5.


Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

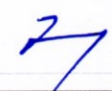
Vedoucí bakalářské práce: **Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 11.05.2018



  
Ing. Josef Kašík, Ph.D.  
vedoucí katedry

  
prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

## Prohlášení studenta

„Prohlašuji, že jsem tuto bakalářskou práci vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a publikace, ze kterých jsem čerpal, byly citovány v poznámkách pod čarou a jsou uvedeny v seznamu použitých pramenů a literatury.“

Dne: 11.5.2018

.....David Štěpá.....

Podpis

## Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat **Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D.**, vedoucímu mojí bakalářské práce, za cenné rady, podnětné připomínky, doporučení a vstřícný přístup.

# OBSAH

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| <b>1</b> | <b>Úvod .....</b>   | <b>6</b>  |
| <b>2</b> | <b>Účel a smysl zajištění daně a její úhrady .....</b>              | <b>7</b>  |
| 2.1      | Zajišťovací příkaz .....  | 8         |
| 2.2      | Zajišťovací příkaz z pohledu daňového subjektu .....                | 10        |
| 2.2.1    | Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba .....                      | 11        |
| 2.3      | Ručení .....  | 14        |
| 2.3.1    | Zákonné ručení za DPH .....   | 16        |
| 2.4      | Finanční záruka .....   | 19        |
| 2.5      | Zástavní právo .....  | 21        |
| 2.6      | Placení záloh .....   | 23        |
| <b>3</b> | <b>Proces zajišťování a náležitosti zajišťovacího příkazu .....</b> | <b>25</b> |
| 3.1      | Vykonatelnost zajišťovacího příkazu .....                           | 25        |
| 3.2      | Náležitosti zajišťovacího příkazu .....                             | 26        |
| 3.3      | Opravné prostředky .....  | 28        |
| <b>4</b> | <b>Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu .....</b>              | <b>29</b> |
| 4.1      | Odůvodněná obava .....  | 29        |
| 4.2      | Majetková dostatečnost .....  | 32        |
| 4.3      | Výše jistoty .....  | 32        |
| <b>5</b> | <b>Využívání zajišťovacích příkazů v praxi .....</b>                | <b>34</b> |
| 5.1      | Daňové podvody .....  | 34        |
| 5.2      | Kauza FAU .....   | 37        |
| 5.2.1    | Nálezací řízení .....   | 48        |
| 5.2.2    | Soudní spor .....   | 53        |
| <b>6</b> | <b>Závěr .....</b>  | <b>57</b> |
|          | <b>Seznam použitých pramenů a literatury .....</b>                  | <b>58</b> |
|          | <b>Seznam zkratek .....</b>   | <b>60</b> |

**Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce.....**Chyba! Zázložka není definována.

# 1 Úvod

Cílem této bakalářské práce je rozvést problematiku zajištění úhrady daně, jehož ustanovení lze dohledat především v zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a dalších souvisejících zákonech. Za související speciálně působící zákony lze považovat zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový občanský zákoník“), zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), nebo zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský soudní řád“).

Těžištěm této práce jsou čtyři samostatné kapitoly. Tři kapitoly jsou věnovány spíše obecnému výkladu jednotlivých dílčích částí týkajících se zajištění daně a věcnému popisu základních pojmů, jako je např. vznik, změna a zánik zajištění daně. Postupným logickým výkladem je vysvětleno, z jakého důvodu nebo za jakým účelem se daň zajišťuje, jaké skutečnosti vedou správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, jaké povinnosti z toho plynou pro daňový subjekt, jaké mohou být následky neuhrazení zajištěné částky apod.. Stěžejní částí celé práce je pojednání právě o zajišťovacím příkazu, kterému se věnují dvě samostatné kapitoly. Analyzují jak proces zajišťování daně zajišťovacím příkazem, tak náležitosti, které by mělo obsahovat odůvodnění zajišťovacího příkazu vydaného správcem daně. Tento obecný výklad je uzavírán podmínkami, na základě kterých se správce daně rozhoduje, zda zajišťovací příkaz vydá.

Následuje kapitola, jejíž podstatou je na typovém praktickém příkladu uvést užití institutů zajištění daně. Konkrétně pojednává o odhalování trestné činnosti spojené s daňovými úniky na DPH. Vhodným příkladem je proto uvést mediálně protřelou kauzu se společností FAU s.r.o.. Část této kapitoly je věnována nalézacímu řízení a následnému postupu správce daně při jejím zajišťování. Rozpracována jsou také soudem potvrzená pochybení a nezákonná jednání, ke kterým v případě tohoto dodavatele pohonných hmot došlo.

Pro objasnění celé problematiky zajištění úhrady daně je použito zejména odborných knižních zdrojů, judikatury a platných právních předpisů, které jsou následně uvedeny v seznamu použité literatury. Závěrem jsou shrnuta východiska plynoucí ze zmiňované kauzy a zhodnocena myšlenka nadužívání institutu zajišťovacího příkazu.



## 2 Účel a smysl zajištění daně a její úhrady

V následujících kapitolách budou uvedeny pravděpodobně nejčastěji používané způsoby zajištění daně, jejichž úprava je uvedena v **§167 až §174 daňového řádu**. Jedná se o část zákona, který správci daně umožňuje zajistit úhradu daně zajišťovacím příkazem, zástavním právem, ručením, finanční zárukou nebo placením záloh. Je zřejmé, že každý z uvedených nástrojů má své zvláštní využití. V některých případech je možné daň zajistit i více než jedním způsobem. Správce daně je oprávněn tyto nástroje kombinovat.

Z důvodové zprávy k zajištění daní v daňovém řádu se tedy dozvídáme, že placení daní je v návrhu zajištěno více druhy zajišťovacích instrumentů: zajištěním úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, zajišťovací exekucí, zástavním právem, ručením a bankovní zárukou a možností zajistit daň prostřednictvím zaplacení zálohy. Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň (§167 až 169) – proti stávající úpravě doznává tento institut výraznější úpravy, která v případě úhrady pohledávky správci daně zajišťuje co nejrychlejší návrat zajištěných finančních prostředků daňovému subjektu. Splnění zajišťovacího příkazu je možné vynutit daňovou exekucí.<sup>1</sup>

Podrobný rozbor bude věnován především §167 až 169 daňového řádu a speciální úpravě týkající se vykonatelnosti zajišťovacího příkazu, kterou obsahuje §103 zákona o dani z přidané hodnoty. V následujících kapitolách bude popsána zejména teoretická právní úprava tohoto institutu. Následně se budeme zabývat jeho praktickou aplikací, abychom zjistili, zda je nezbytné dát správci daně k dispozici nástroj, který do značné míry zasahuje do subjektivních práv daňových subjektů.

Smyslem užití institutu zajištění daně je tedy situace, kdy hrozí teoretické riziko, že by daň nebyla odvedena vůbec, nebo v nesprávné výši, případně by byla těžko vymahatelná.

---

<sup>1</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha : Wolters Kluwer, 2011, Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb..

## 2.1 Zajišťovací příkaz

Podstatou zajišťovacího příkazu je možnost správce daně zajistit dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň uložení povinnosti danému subjektu uhradit správci daně, či správnímu orgánu určitou částku neboli jistotu, která se stává splatnou v okamžiku vykonatelnosti zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz je poslední a prakticky nejzazší variantou při správě daní. Jedná se avšak o velmi efektivní nástroj, díky němuž je finanční úřad, v případě podezření ze spáchání daňového podvodu, schopen odvrátit riziko budoucí nedobytnosti daňové pohledávky. Jde tedy o předběžné rozhodnutí, které má pomoci k dosažení cíle správy daní. Jeho použití je považováno za odůvodněné, ví-li správce daně v okamžiku vydání zajišťovacího příkazu takové informace, z nichž lze s maximální mírou pravděpodobnosti dovodit, že může dojít k daňovému úniku. Není však žádoucí, aby správce daně využíval zajišťovacího příkazu, pokud se zjevně nejedná o daňový podvod. O důvodných obavách a podmínkách pro vydání zajišťovacího příkazu pojednává pozdější kapitola.

Jak již bylo zmiňováno, současná právní úprava zajišťovacího příkazu se nachází v § 167 až 169 daňového řádu a ustanovení § 167 daňového řádu zní:

*„(1) Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebylo dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

*(2) Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.*

*(3) Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.*

*(4) U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.“<sup>2</sup>*

---

<sup>2</sup> Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015. Praha : Leges, 2015, § 167.

Je důležité, aby správce daně volil prostředky v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, což znamená dle § 5 daňového řádu, že „*Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*“<sup>3</sup> Jestli se tak ale vždy děje není zcela jasné, jelikož finanční úřady jsou čím dál více kreativnější ve vytváření „důvodných“ obav o budoucí dobytost daně. Dobrým příkladem nepřiměřeného použití, nebo chcete-li zneužití, zajišťovacího příkazu je daňové řízení s dodavatelem pohonných hmot společností FAU s.r.o., který se momentálně nachází v insolvenčním řízení. Detailnímu rozboru tohoto případu se bude věnovat pozdější kapitola.

Již bylo avizováno, že speciálně působící zákon k daňovému řádu je zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Je nezbytné neopomenout jeho ustanovení § 103, které je vztahováno k okamžiku, kdy se zajišťovací příkaz stává účinným a vykonatelným hrozí-li nebezpečí z prodlení. Jeho cílem je co nejefektivněji zabránit únikům na této dani. V komentáři k § 103 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů se můžeme dočíst následující: „*Zatímco dle § 167 odst. 3 daňového řádu se zajišťovací příkaz v případě, kdy hrozí nebezpečí z prodlení, stává vykonatelným okamžikem „až“ oznámením daňovému subjektu, dle tohoto nového ustanovení zákona se zajišťovací příkaz stává účinným a vykonatelným „již“ okamžikem jeho vydání.*“<sup>4</sup>

Povinností správce daně je také vyrozumět daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu společně s vyhotovením úředního záznamu. V případě, že bude správce daně v pokusu informování o vydání zajišťovacího příkazu neúspěšný, nemění se nic na tom, že se zajišťovací příkaz stává účinným a vykonatelným již okamžikem vydání. Takto se finanční správa chrání proti subjektům, které nekomunikují s finančními úřady a uskutečňují zdanitelná plnění, z nichž nepřiznávají daň. Další subjekt v řetězci si však uplatňuje nárok na odpočet daně. Ihned účinný a vykonatelný zajišťovací příkaz tak umožňuje zajistit prostředky na účtu daného plátce. Nezbyvá mi však než souhlasit se stanoviskem Nejvyššího správního soudu, který se domnívá, že zajišťovacích příkazů by mělo být užíváno obezřetněji. Využívání zajišťovacích příkazů rok od roku neustále roste a jsou užívány, resp. nadužívány i případech, kdy správce daně není přímo schopen doložit, že účelem existence daného daňového subjektu je podvodné jednání a

---

<sup>3</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha : Wolters Kluwer, 2011, § 5.

<sup>4</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. Praha : Wolters Kluwer, 2017, Komentář k § 103 (s. 967).

ve skutečnosti nemá zájem o naplňování své ekonomické podstaty. Množí se proto případy soudních sporů s Finanční správou, jelikož neopodstatněné vydání zajišťovacích příkazů čítající hodnotu v mnoha případech i desítky až stovky milionů korun často končí nuceným ukončením ekonomické činnosti daňového subjektu, přestože se daňových podvodů nedopouštěl. Tyto soudní spory pak můžou končit vítězstvím žalobce, tedy daňového subjektu, avšak zásah do hospodářské činnosti podniku to může být natolik závažný, že takto postižený podnik není schopen obnovit svou činnost.

Dle každoročních statistik počtu vydaných zajišťovacích příkazů zveřejněných Generálním finančním ředitelstvím můžeme soudit, že zajišťovací příkazy jsou vydávány nejen častěji, ale i pro nižší částky. Pro představu se jedná o následující čísla. V roce 2010 průměrně na jedno rozhodnutí připadala částka 25,78 mil. Kč (na 100 rozhodnutí), v roce 2011 částka 13,10 mil. Kč (na 109 rozhodnutí), v roce 2014 4,04 mil. Kč (na 1032 rozhodnutí)<sup>5</sup>, v roce 2015 částka 2,26 mil. Kč (na 1605 rozhodnutí) a v roce 2016 částka 2,13 mil. Kč (na 1561 rozhodnutí).<sup>6</sup>

O podmínkách a důvodech, na základě kterých se správce daně může rozhodnout vydat zajišťovací příkaz na nesplatnou nebo dosud nestanovenou bude pojednávat samostatná kapitola.

## **2.2 Zajišťovací příkaz z pohledu daňového subjektu**

Je také na místě shrnout pohled daňového subjektu na celou věc zajištění daně, o což se pokusím v této kratší podkapitole. Není sporu o tom, že vydání zajišťovacího příkazu je významným zásahem do práv daňového subjektu, jelikož tento nástroj může exekučně postihnout i majetek daného subjektu, přestože řádně plní své daňové povinnosti. Nepříjemnou skutečností pro daňový subjekt je především to, že celý proces vydání příkazu je velmi rychlý a jeho účinnost nastává bez ohledu na to, zda byl doručen. Samotný subjekt se tak často se svou povinností složit jistotu na účet správce daně dozvídá až teprve společně s doručením exekučního příkazu do datové schránky, i když to není pravidlem. Daňový subjekt je oprávněn se proti zajišťovacímu příkazu odvolat, odvolání však nemá odkladný účinek.

---

<sup>5</sup> Informace Generálního finančního ředitelství o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014, č. j. 34577/15/7500-10201-050447. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/>>

<sup>6</sup> Tamtéž

Přestože si daňové subjekty na takové odvolání často najímají advokáty, či daňové poradce, v odvolacím řízení, zdá se, není možné uspět.

### 2.2.1 Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba

Zajímavým pojmem v procesu zajištění daně je také pojem „**nespolehlivý plátce**“, který byl jako § 106a zaveden do zákona o dani z přidané hodnoty s účinností k 1.1.2013. Takto může správce daně označit daňový subjekt, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Jedna z 8 situací (ne všechny jsou upraveny v § 106a zákona o dani z přidané hodnoty), kdy může být daňový subjekt považován za nespolehlivého plátce je, když *„dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1.1.2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen“*.<sup>7</sup> Dá se tedy předpokládat, že každý daňový subjekt, který je obtěžkán zajišťovacím příkazem dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, se stává zároveň i nespolehlivým plátcem dle § 106a téhož zákona. Nelze však jednoznačně určit, co se rozumí ohrožením veřejného zájmu na řádném výběru DPH avšak Generální finanční ředitelství za nespolehlivého plátce považuje ten daňový subjekt, proti němuž byl vydán zajišťovací příkaz, který nebyl uhrazen ve stanovené lhůtě. Avšak přidělení tohoto statusu záleží na posouzení správce daně na základě zkušeností s daným plátcem. Správce daně by měl brát zřetel také na případné objektivní důvody, které mohly vést k nesplnění zákonných povinností plátce, jako jsou například živelné pohromy, závažné zdravotní důvody a podobně.

Informace o tom, že se daňový subjekt stal „nespolehlivým plátcem DPH“ jsou bez ohledu na právní moc příkazu veřejně dohledatelné na webovém portálu v registru Finanční správy, což pro podnik není přínosem z hlediska spolupráce s dosavadními obchodními partnery. Ti se zároveň vystavují riziku, že vůči nim může být uplatňován § 171 daňového řádu v souvislosti s § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. O institutu ručení příjemce zdanitelného plnění pojednává následující podkapitola. Podstatnou informací pro daňový subjekt může proto být, jak se proti rozhodnutí o označení za „nespolehlivého plátce“ bránit.

---

<sup>7</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, Informace GFŘ (s. 986).

Bránit se může daňový subjekt odvoláním a následně i správní žalobou. Problémem pro daňový subjekt však může být situace, kdy dojde ke zrušení zajišťovacího příkazu správním soudem z toho důvodu, že jde o nezákonné rozhodnutí, ale status „nespolehlivého plátce“ daňovému subjektu zůstává ještě minimálně jeden rok od doby, kdy rozhodnutí nabylo právní moci. Po uplynutí této doby může správce daně dle § 106ab zákona o dani z přidané hodnoty na žádost nespolehlivého rozhodnout o daňovém subjektu, že není nespolehlivý, ale pouze v případě, že daňový subjekt závažným způsobem neporušuje své povinnosti v oblasti DPH.

Institut **nespolehlivé osoby** obsahuje zákon o dani z přidané hodnoty s účinností od 1.července 2017. Obecně chce Finanční správa ČR aplikovat institut nespolehlivé osoby v případech, kdy ze strany fyzické nebo právnické osoby dojde k porušení povinností vztahujících se k DPH tak závažným způsobem, že ohrožují veřejný zájem na řádném výběru daně. Za porušení povinností může být brán například stav, kdy byla osoba pravomocně odsouzena za spáchání trestného činu zkrácení daně nebo jiné povinné platby. Důvodem může být také neuhrazený zajišťovací příkaz.

Konkrétní důvody pro zavedení toho institutu měla státní správa dva. Prvním důvodem snaha o zamezení účelovému rušení registrace nespolehlivých plátců ve snaze o „očistění se“ a zpětnému návratu mezi „spolehlivé“ plátce. Druhým důvodem byla dle §106a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty možnost označení za „nespolehlivého plátce“ i neplátce, pokud vykazuje stejně společensky škodlivé jednání, aby byl v momentě vzniku plátcovství označen za nespolehlivého plátce. Znění celého odstavce je následující: „*Stane-li se nespolehlivá osoba plátcem, stává se současně nespolehlivým plátcem. Stane-li se nespolehlivá osoba nebo nespolehlivý plátce členem skupiny, stává se současně tato skupina nespolehlivým plátcem.*“<sup>8</sup>

Skupinou se dle § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny sídlo anebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 106a odst.4.

<sup>9</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 5.

Kapitálově spojenými osobami se rozumí osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 40% základního kapitálu nebo 40% hlasovacích práv těchto osob.<sup>10</sup>

Popisu toho, kdo je to skupina, jsme se věnovali především kvůli ustanovení § 106a odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, který je pro nás významný z důvodu zrušení registrace nespolehlivého plátce, který je skupinou. Dle § 106a odst. 5 totiž *„dojde-li ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, který je skupinou, stávají se členové této skupiny nespolehlivými plátcí dnem následujícím po dni, kdy tato skupina přestala být plátcem. Dojde-li k zániku členství člena skupiny, která je nespolehlivým plátcem, stává se tento člen nespolehlivým plátcem dnem následujícím po dni, kdy zaniklo jeho členství ve skupině.“*<sup>11</sup> Podle § 106aa odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty *„dojde-li ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, stává se tato osoba nespolehlivou osobou okamžikem, kdy přestane být plátcem.“*<sup>12</sup> Tato ustanovení řeší problém s účelovým rušením registrací nespolehlivých plátců a jejich následným opětovným registrováním jako plátce DPH již bez statusu nespolehlivosti, čímž naplňují první cíl zavedení institutu nespolehlivé osoby.

Rozhodnutím může být statut nespolehlivé osoby přidělen také neplátcí DPH dle § 106aa odst. 1, jehož znění je následující: *„Poruší-li osoba, která není plátcem, závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tato osoba je nespolehlivou osobou.“*<sup>13</sup> Nejde tedy o získání statutu nespolehlivé osoby ze zákona, ale rozhodnutím správce daně. K aplikaci tohoto ustanovení bylo zákonodárci bylo předpokládáno splnění podmínek závažného porušení povinnosti vztahující se ke správě daně, a to tak závažným způsobem, že jím bude ohrožen veřejný zájem na řádném výběru daně.

Co se týče největší odlišnosti, které mezi sebou mají instituty nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby, jedná se především o to, že institut nespolehlivé osoby nemá, na rozdíl od

---

<sup>10</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 5.

<sup>11</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 106a odst. 5.

<sup>12</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 106aa odst. 4.

<sup>13</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 106aa odst. 1.

institutu nespolehlivého plátce, přímou vazbu na zákonné ručení za DPH dle § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Jinak se jedná o nástroje, které jsou si velmi blízké.

Na závěr této podkapitoly bych rád uvedl, že se ztotožňuji s názorem daňového poradce Ing. Jana Rambouska LL.M., který v rozhovoru pro časopis Reflex uvedl: „*Já jako občan stojím o to, aby sofistikované podvody odhalovány byly. Jenže finanční úřady dnes mají jinou metodu práce: vykácejí les a pak teprve mezi padlými stromy zjišťují, které stromy byly napadené a které zdravé. To nemohu akceptovat. Pokud vidím firmu, jež tady funguje 20 let, majitelé jsou pracovití lidé, do rozpočtu za tu dobu odvedli miliardu korun, tak těžko budeme hovořit o bílém koni. A tato firma je ze dne na den zlikvidována.*“<sup>14</sup>

## 2.3 Ručení

Dalším nástrojem zajištění daně je také institut zajištění daně ručením. Podstatou ručení v daňovém řízení je přistoupení třetí osoby k daňovému dlužníku, která bude odpovídat neboli ručit správci daně za případný nedoplatek svým vlastním majetkem. Ručení je dle ust. § 171 daňového řádu chápáno jako právní vztah mezi věřitelem a ručitelem. Předmětem tohoto právního vztahu je závazek ručitele uspokojit pohledávku věřitele, jestliže ji nesplní sám dlužník. Ručitelem je tedy osoba odlišná od dlužníka.<sup>15</sup> Ručení je možno vnímat i jako vztah trojstranný, resp. skladbu dvou jinak nezávislých dvoustranných vztahů, a to vztahu mezi ručitelem a věřitelem a ručitelem a dlužníkem. Jeho funkce je tedy **zajišťovací** a **uhrazovací**. Zajišťovací funkce ručení působí již samotným faktem své existence, tedy že je sjednáno zajištění. Uhrazovací funkce ručení zabezpečuje uspokojení pohledávky věřitele v případě, že ji nesplní dlužník.<sup>16</sup> To, jak efektivní tento institut bude, závisí na majetkové situaci ručitele.

Za důležité znaky pro institut ručení považujeme **subsidiaritu** a **akcesoritu**. Ručitelskou subsidiaritou je myšleno, že ručitel není společným dlužníkem daně, je pouze povinen uhradit nedoplatek ve chvíli, kdy jej daňový dlužník nezaplatí. V případě akcesority se u ručení rozumí pouze podmíněný stav. V případě, že zanikne nedoplatek, zanikne i povinnost ručitele jej uhradit. Výjimku můžeme ovšem nalézt v § 171 odst. 2 daňového řádu, která zní: „*Zanikne-li subjekt bez právního nástupce, povinnost ručitele uhradit nedoplatek tím není dotčena.*“<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> Jan Rambousek, rozhovor pro časopis Reflex. Dostupný na <<http://www.reflex.cz/>>

<sup>15</sup> Tintěra, T.: Závazky a jejich zajištění v novém občanském zákoníku. Praha: Leges, 2013.

<sup>16</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář k §171 (s.1042).

<sup>17</sup> Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, § 171 odst. 2.



Tím je dáno, že zánik daňového subjektu jako právnické osoby, který může být i účelový, nemůže znamenat ztrátu tohoto zajišťovacího prostředku.

Ručitelská povinnost může vzniknout na základě právního jednání osoby odlišné od daňového dlužníka za podmínek, že třetí osoba písemně prohlásí, že uspokojí neuhrazený nedoplatek, pokud jej neuhradí daňový dlužník. Prohlášení je nutno doručit správci daně s úředně ověřeným podpisem. Ručitelem se třetí osoba stává po vydání prohlášení správcem daně o přijetí ručení. Prohlášení či rozhodnutí o ručení, ať už vyhovující či zamítavé, musí být řádně odůvodněno. Je samozřejmé, že proti zamítnutí ručení je možné se odvolat, pokud by odvolání nesměřovalo pouze proti odůvodnění odvolání. Zákonné ručení se týká mnoha typů daní, pro nás je však stěžejní daň z přidané hodnoty podle § 108a a § 109 zákona o dani z přidané hodnoty.

Z důvodu subsidiarity ručení se musí správce daně s vymáháním daně obrátit nejdříve na daňového dlužníka, teprve poté se může domáhat splnění daňové povinnosti po ručiteli. Teprve po neúspěšném vymáhání nedoplatku po daňovém dlužníkovi nebo po prokazatelném doložení bezvýslednosti snahy správce daně o vymození daňového nedoplatku, může správce daně vyzvat k plnění ručitele. Výzva k úhradě musí obsahovat řádné odůvodnění a kopii rozhodnutí, kterým byla daň stanovena. Není-li stanovení daně vůči původnímu dlužníkovi účinné, není možný vznik ručitelského závazku.<sup>18</sup>

Ze zákona povinnou náležitostí výzvy je i lhůta, ve které má být povinnost ručitelem splněna a určuje ji správce daně na základě § 32 daňového řádu. Dle § 171 odst. 4 je možné se proti výzvě odvolat a je-li dovolání včas podané, má dokonce odkladný účinek.<sup>19</sup>

Ručitel, jenž obdržel výzvu k úhradě nedoplatku, je považován za subjekt se stejným procesním postavením jako má daňový dlužník. To mu umožňuje například nahlížet do spisu daňového dlužníka, podávat opravné prostředky a další. Neuhradí-li však nedoplatek bez vnějšího zavinění, lze na něm exekučně vymáhat splnění této povinnosti. Ručiteli však nevzniká úrok z prodlení. Splní-li však svůj závazek, náleží mu následně právo požadovat po dlužníkovi náhradu za plnění poskytnuté věřiteli, tzv. subrogační proces.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Rozsudek NSS ze dne 27.9.2007, č. j. 7 Afs 47/2007-77 (2559/2012 Sb. NSS).

<sup>19</sup> Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, § 171 odst. 4.

<sup>20</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář k § 171.

### 2.3.1 Zákonné ručení za DPH

Ve vztahu k boji proti daňovým podvodům je významná zejména právní úprava zákonného ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty. Ručení za nezaplacenou daň je taktéž zajišťovacím institutem, jehož zavedení do oblasti daně z přidané hodnoty má znesnadňovat daňové úniky na základě článku 205 směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty. V tomto článku se jedná o ručení za odvod daně jinou osobou, např. odběratelem než tou, která je povinna odvést daň. Za uhrazení daně ze zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku ručí tedy příjemce zdanitelného plnění, který je plátcem. Tento nástroj se uplatňuje především pokud nebyla daň uhrazena poskytovatelem zdanitelného plnění, který je také daňovým plátcem, např. dodavatelem. Působnost ustanovení je přitom omezena pouze na tuzemské plátce.<sup>21</sup> „Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění jednal zaviněně, tedy buď úmyslně nebo přinejmenším ve vědomé či nevědomé nedbalosti („věděl nebo vědět měl a mohl“).“<sup>22</sup> To, jestli příjemce zdanitelného plnění jednal zaviněně se rozhoduje na základě tzv. znalostního testu ohledně neuhrazení daně. Zavinění je posuzováno správcem daně na základě třech následujících situací:

- Daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená
- Plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění („poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit
- Dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody<sup>23</sup>

Druhým důvodem vzniku ručení příjemcem zdanitelného plnění může být také situace, kdy je úplata za toto zdanitelné plnění zjevně odlišná od obvyklé ceny, a to bez ekonomického opodstatnění. V tomto případě není správce daně prokazovat, zda nebyla daň zaplacená úmyslně, ani zda toto příjemce věděl nebo vědět mohl. Na správci daně je tedy prokazování toho, že sjednaná cena je zjevně odchylná od obvyklé ceny, tzn. že je na první pohled zřejmé, že stanovená cena neodpovídá cenám obvyklým. Může se jednat jak o odchylku směrem nahoru, tak dolů. V případě, že se chce příjemce vyhnout ručení za nezaplacenou daň, musí

---

<sup>21</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář k § 171.

<sup>22</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář k § 171 (s.1042).

<sup>23</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 109.

prokazovat existenci ekonomických důvodů pro vzniklý nedoplatek. Tuto odchylku lze prokázat v odvolání proti výzvě k úhradě nezaplacené daně, které má odkladný účinek.<sup>24</sup>

Dalším případem, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň dodavatelem, může být situace, zaplatí-li úplatu za dané zdanitelné plnění převodem na bankovní účet vedený mimo tuzemsko, nebo virtuální měnou. O případy, kdy je úplata za zdanitelné plnění poskytnuta zcela nebo zčásti virtuální měnou bylo uplatnění zákonného ručení za DPH rozšířeno s účinností od 1.1.2017 podle zákona č.253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů. Nejpožívanější virtuální měnou je nepochybně Bitcoin. Nezáleží na tom, zda je úplata zaplacená na účet vedený mimo ČR jen zčásti nebo zcela, příjemce ručí za nezaplacenou daň, aniž by mu správce daně musel prokazovat splnění dalších podmínek.<sup>25</sup> Otázkou však zůstává, zda je možné ručení za nezaplacené DPH odběratelem, tedy příjemcem zdanitelného plnění, považovat za férový nástroj, jelikož odběratel často nemůže vznik svého ručitelství nijak ovlivnit, natož potom chování dodavatele. Částečnou odpověď přináší rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5.ledna 2017, který se vyjádřil, v návaznosti na judikaturu SDEU, k ručení odběratele při platbě na účet vedený bankou nacházející se mimo ČR následujícím způsobem: „§ 109 odst. 2 DPHZ neumožňuje ručiteli zbavit se odpovědnosti za neplacení DPH daňovým dlužníkem předložením důkazů, že s jednáním daňového dlužníka nemá nic společného a sám byl v dobré víře. Ustanovení § 109 odst. 2 DPHZ tedy není založeno na principu zavinění, když ručitel nemá zákonný prostor pro vyvrácení domněnky, že byl účasten podvodné operaci. Proto je nutno § 109 odst. 2 DPHZ označit za neslučitelné se zásadou proporcionality, jakož i se zásadou právní jistoty, které představují obecné právní zásady právního řádu Společenství.“<sup>26</sup>

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění také za podmínek, je-li tato úplata poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup. Další podmínkou vzniku ručení může být také uhrazení úplaty či její části na účet, který nebyl zveřejněn správcem daně a zároveň tato úplata překračuje dvojnásobek povolené hotovostní platby, která činí 540 000Kč. Ručení potom vzniká do výše nezaplacené

---

<sup>24</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, Komentář k § 109.

<sup>25</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, Komentář k § 109.

<sup>26</sup> Krajský soud v Ostravě, rozsudek ze dne 5. ledna 2017, sp. zn. 22 Af 102/2014.

DPH za celé zdanitelné plnění bez ohledu na to, zda šlo o úhradu celkovou nebo pouze částečnou.<sup>27</sup> Důležitou skutečností u ručení za nezaplacené DPH je, že předpoklady ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) – úplata na zahraniční účet, a písm. c) – úplata na jiný než zveřejněný účet, má dva na sobě nezávislé předpoklady. Za předpokladu, že je účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňující dálkový přístup zároveň účtem vedeným poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, příjemce zdanitelného plnění se při úhradě na tento účet sice nestane ručitelem podle § 109 odst. 2 písm. c) DPHZ, ale může se jím stát podle § 109 odst. 2 písm. b) DPHZ.

Důvody pro označení za nespolehlivého plátce již jmenovány byly. Přijme-li však plátce od dodavatele, který je označen za nespolehlivého plátce, zdanitelné plnění, automaticky se stává ručitelem za daň neodvedenou tímto dodavatelem. Aby mohlo být toto ustanovení aplikováno, musí správce daně zveřejnit údaje o dodavateli způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Ustanovení § 109 DPHZ ve svém 4. odstavci pojednává také o ručení za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění týkajícího se tuzemské dodávky pohonných hmot. Z ust. § 2 písm. j) zákona o pohonných hmotách vyplývá, že distributorem pohonných hmot je každá osoba, která prodává pohonné hmoty na území ČR. Výjimkou je prodej pohonných hmot na čerpacích stanicích, které distributorem pohonných hmot nejsou, tudíž se na nákup pohonných hmot na čerpacích stanicích ručení za nezaplacenou daň nevztahuje. Podstatou § 109 odst. 4 DPHZ je však ručení příjemce zdanitelného plnění „za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj není o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty.“<sup>28</sup>

Důležité je zmínit také ručení oprávněného příjemce podle § 108a DPHZ, které vešlo v platnost 1.1.2013. Oprávněnému příjemci, kterému vznikla v souvislosti s přijetím vybraných výrobků z jiného členského státu povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, ručí za nezaplacenou daň z přidané hodnoty z dodání tohoto zboží třetí osobě osobou, která toto zboží pořídila z jiného

---

<sup>27</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, Komentář k § 109.

<sup>28</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 109 odst.4  
(s.1012)

členského státu, pokud neprokáže, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň bude osobou, která toto zboží pořídila, řádně zaplacená.<sup>29</sup>

*Za zmínku stojí také odstavec z rozsudku nejvyššího správního soudu, který zní: „Nejvyšší správní soud obecně připomíná, že ručení není institutem, který by se vyskytoval toliko v daňovém řízení, ale je naopak obecným institutem celého právního řádu, jenž je detailně propracován především teorií a judikaturou soukromého práva; jeho kořeny přitom sahají hluboko do dávno minulých let a jsou prosáklé římskoprávní tradicí, uchopenou a zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepce římského práva. Ručení tedy především není vynálezem finančního práva a už vůbec ne českého daňového řádu. V souladu s principem jednoty právního řádu je proto namístě četné deformace, jimž tento institut v daňovém řádu a v jeho interpretaci finančními orgány podléhá, napravovat jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou.“<sup>30</sup>*

Zákonné ručení za DPH je vhodné doplnit také o institut zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a DPHZ. Za využití tohoto ustanovení lze riziko vzniku ručitelské povinnosti u všech výše uvedených případů zcela eliminovat. Podstata tohoto institutu spočívá v tom, že příjemce zdanitelného plnění má možnost přímo (ještě před přijetím ručitelské výzvy) uhradit příslušnou daň místo poskytovatele plnění, a to na depozitní účet příslušného správce daně poskytovatele zdanitelného plnění. Správce daně potom takovou platbu použije pouze na úhradu daně určenou ručitelem. Současně s platbou musí příjemce zdanitelného plnění uvést identifikaci poskytovatele zdanitelného plnění, daň, na kterou je úhrada určena, identifikaci příjemce zdanitelného plnění, a den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.<sup>31</sup> Využití zvláštního způsobu zajištění daně záleží zcela na vůli příjemce zdanitelného plnění, nebyl-li již vyzván k úhradě daně jako ručitel.

## 2.4 Finanční záruka

Finanční záruka je institut svou povahou **velmi blízký ručení**, což dokazuje skutečnost, že daňový řád odkazuje ve svém § 173 odst. 3 ohledně postupu při úhradě nedoplatku zajištěného finanční zárukou na právní úpravu ručení obsaženou v § 171 a § 172 daňového řádu. Pokud výstavce předloží správci daně záruční listinu, jejímž obsahem bude závazek uhradit na výzvu

---

<sup>29</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 108a

<sup>30</sup> Rozsudek NSS, č.j. 1 Afs 86/2004-54 ze dne 26.10.2005 (792/2006 Sb.NSS).

<sup>31</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 109a odst. 2.

správce daně zajištěnou částku, a daňový dlužník nesplní svou povinnost nebo nastanou jiné skutečnosti uvedené v záruční listině, může správce daně rozhodnout o přijetí finanční záruky k zajištění neuhrazené daně.<sup>32</sup> Nejde-li o bankovní záruku, musí být podpis výstavce na záruční listině úředně ověřen. Soukromoprávní úprava záruky je obsažena v § 2029 a násl. občanského zákoníku, přičemž v případě přijetí této formy zajištění správcem daně se celá soukromoprávní úprava tohoto institutu použije i v rámci daňového řízení.

Vznik zajištění je stejný jako u ručení oznámením rozhodnutí správce daně o přijetí finanční záruky výstavci záruční listiny. Správce daně může přijmout finanční záruku kdykoliv, třeba i po splatnosti předmětné daňové povinnosti, případně nemusí finanční záruku přijmout vůbec. Rozhodnutí, ať už vyhovující nebo zamítavé, však musí být řádně odůvodněno a jak výstavce záruční listiny, tak daňový dlužník se proti němu mohou odvolat.<sup>33</sup>

Finanční záruka **není** institutem, který by bylo možné efektivně uplatňovat v boji proti daňovým podvodům. Došlo-li by však k jejímu použití za tímto účelem, je z praktického hlediska ze strany správce daně nutné věnovat v rámci obsahu záruční listiny pozornost zejména době, na kterou je finanční záruka sjednána. Zajištění formou finanční záruky budou totiž daňové subjekty navrhopat nejčastěji v kombinaci se žádostí o posečkání daně. Proto je důležité, aby byla finanční záruka sjednána na delší dobu, než na kterou bude splatnost daně odložena. V opačném případě by zajištění ztratilo smysl.

Zajišťovacím prostředkem v oblasti ručení je také bankovní záruka. Daňový řád bankovní záruku popisuje jako zvláštní případ ručení za daňový nedoplatek, kdy „ručitelem“ je banka. Je považována, za nejrychlejší a nejúčinnější prostředek, kterým si věřitel může zajistit splnění závazku. Jedná-li se o spolehlivou banku, míra je zde ve srovnání s jinými zajišťovacími prostředky vyšší. Další výhodou bankovní záruky je také nenáročnost pro věřitele. Provedení dodatečných úkonů a riziko, že dlužník závazek nesplní, je přeneseno na záruční banku. Ta si pak sama zajišťuje splnění pohledávky dlužníkem.<sup>34</sup>

O přijetí bankovní záruky může fakultativně rozhodnout správce daně. Kromě obecných náležitostí uvedených v § 102 daňového řádu musí rozhodnutí ve výroku obsahovat označení daňové povinnosti, stanovení daně, která nebyla uhrazena a označení banky, která poskytla záruku a do jaké výše se záruka vztahuje. Rozhodnutí musí být správcem daně řádně

---

<sup>32</sup>Tintěra, T.: Závazky a jejich zajištění v novém občanském zákoníku. Praha: Leges, 2013.

<sup>33</sup>Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 102 odst. 2 a § 109 odst. 1.

<sup>34</sup>Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář k § 173.

odůvodněno. Proti rozhodnutí je možné se odvolat, avšak odvolání nemá odkladný účinek. Bankovní záruka je užívána jen v obchodních závazkových vztazích a znamená písemné prohlášení banky, že uspokojí věřitele, v tomto případě správce daně, do výše určité peněžní částky dle obsahu záruční listiny, za předpokladu, že dlužník, daňový subjekt, nesplní svůj závazek nebo budou splněny jiné podmínky než ty, co jsou stanoveny v záruční listině.<sup>35</sup>

Za vznik bankovní záruky se musí zasadit sám daňový subjekt, který si musí bankovní záruku s bankou sám sjednat a poté doručit správci daně písemné prohlášení banky uvedené v záruční listině, že na výzvu správce daně bude povinna uhradit zajištěnou částku na úhradu neuhrazené daně. V záruční listině si daňový subjekt s bankou určí rozsah ručení a další podmínky s ručením spojené. Bankovní záruka je uzavírána na určitý čas, jehož uplynutím zaniká ručení, jestliže věřitel během této doby písemně neoznámí bance své nároky. V případě plnění věřiteli bankou, je dlužník, daňový subjekt, povinen jí plnění nahradit. Na rozdíl od ručení nemusí správce daně požadovat úhradu nejprve na daňovém subjektu, ale může se s výzvou obrátit přímo na banku, která poskytla záruku. V případě, že záruku potvrdí více bank, věřitel může uplatnit nároky z bankovní záruky vůči kterékoliv z nich.<sup>36</sup>

## 2.5 Zástavní právo

Na rozdíl od ručení nebo finanční záruky je zástavní právo zajištěním **věcným**. Spočívá v určení konkrétní věci dlužníka, ze které má být věřitel náhradním způsobem uspokojen, za předpokladu nesplnění dluhu, a to přednostně před ostatními věřiteli dlužníka. Pro věřitele představují většinou nemovité věci stabilnější záruku než zajištění osobní. Zástavní právo má absolutní povahu a působí tak i vůči všem subjektům mimo právní vztah bez ohledu na to, kdo vlastní zástavu. Aby však mohlo být zástavní právo účinné vůči třetím osobám, musí jim být zřejmé. Toho lze dosáhnout například jeho zápisem do veřejných seznamů.<sup>37</sup>

Zástavní právo je právem subsidiárním a akcesorickým. Subsidiarita zástavního práva vyjadřuje, že jde o podpůrný prvek uspokojení pohledávky zástavního věřitele, který se uplatní pouze tehdy, když pohledávka nebyla dlužníkem dobrovolně splněna a ani nezanikla jiným

---

<sup>35</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář k § 173.

<sup>36</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář k § 173.

<sup>37</sup> Vymazal, L. Zástavní právo v novém občanském zákoníku. Praha: Linde, 2015, s. 14

způsobem.<sup>38</sup> Akcesorická povaha zástavního práva se projevuje tak, že zástavní právo nemůže existovat bez pohledávky, nebo přinejmenším předpokladu pohledávky, kterou zajišťuje.<sup>39</sup>

V právní teorii je tradičně rozlišována **zajišťovací** a **uhrazovací** funkce zástavního práva. Zajišťovací funkci je možné dělit na subjektivní a objektivní složku. Za subjektivní složku je považováno působení zástavního práva proti dlužníku hrozbou jeho realizace. Objektivní složku lze chápat jako vázanost zástavního práva ke konkrétní věci, z jehož zpeněžení bude zástavní věřitel v případě nesplnění dluhu přednostně uspokojen. Uhrazovací funkce nastupuje až při realizaci zástavního práva v případě nesplnění zajištěné povinnosti a jejím důsledkem je zpeněžení zástavy.<sup>40</sup> Jedná se o výklad podle občanského zákoníku.

Zástavní právo lze zřizovat také podle daňového řádu. Správce daně může totiž svým rozhodnutím zástavní právo zřídit k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, nestanoví-li daňový řád jinak.<sup>41</sup>

Specifikem daňového zástavního práva je, že jej správce daně zřizuje rozhodnutím, které musí kromě obecných náležitostí obsahovat i přesnou výši zajištěné daně a přesné označení zástavy.<sup>42</sup> Rozhodnutí o zřízení zástavního práva musí být odůvodněno<sup>43</sup> a odvolání proti němu nemá odkladný účinek.<sup>44</sup> Rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva je možné přezkoumat správním soudem. Protože daňové zástavní právo může zajišťovat pouze daňovou pohledávku, zástavním věřitelem je vždy správce daně. Zástavním dlužníkem je zpravidla daňový dlužník, ovšem zákon připouští i zřízení daňového zástavního práva k majetku vlastníka odlišného od daňového subjektu, souhlasí-li písemně vlastník.<sup>45</sup>

Daňový řád dále rozdílně od občanského zákoníku stanoví okamžik vzniku zástavního práva, když daňové zástavní právo vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému subjektu nebo v případě, kdy je osoba daňového dlužníka odlišná od osoby vlastníka zástavy, doručením vlastníkovy zástavy. Zástavní právo k nemovité věci evidované v katastru

---

<sup>38</sup> Rozsudek NS ze dne 9.2. 2006, sp. zn. 21 Cdo 1198/2005 (Rc 16/2007).

<sup>39</sup> Vymazal, L. Zástavní právo v novém občanském zákoníku. Praha: Linde, 2015, s. 15

<sup>40</sup> Vymazal, L. Zástavní právo v novém občanském zákoníku. Praha: Linde, 2015, s. 30

<sup>41</sup> Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, § 170 odst. 1.

<sup>42</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 170 odst. 2.

<sup>43</sup> Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, § 102 odst. 2.

<sup>44</sup> Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, § 109 odst. 5.

<sup>45</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 170 odst. 3.



nemovitostí nebo k dalšímu majetku, o kterém jsou vedeny veřejné registry, vzniká doručením uvedeného rozhodnutí příslušnému katastrálnímu úřadu, popřípadě tomu, kdo vede veřejný registr.<sup>46</sup>

Správce daně se může, stejně jako jakýkoliv jiný zástavní věřitel, žalobou domáhat soudního prodeje zástavy<sup>47</sup> a následně i exekuce rozhodnutí vydaného v řízení o nařízení prodeje zástavy.<sup>48</sup> Od 1.1.2014 má navíc správce daně pravomoc sám vykonat zástavní právo podle občanského zákoníku za přiměřeného použití ustanovení o provádění daňové exekuce.<sup>49</sup> Jedná se tak o dvě rovnocenné alternativy a je na správci daně, kterou možnost výkonu zástavního práva si vybere. Kromě toho může správce daně přihlásit své daňové pohledávky do dražeb prováděných soudy, soudními exekutory a jinými správci daně, stejně tak i do dražeb prováděných podle zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění pozdějších předpisů, přičemž zajištění pohledávky zástavním právem má význam i v insolvenčním řízení, ve kterém může správce daně rovněž daňové pohledávky uplatňovat.<sup>50</sup>

Ačkoliv daňové zástavní právo není institutem primárně navrženým k boji proti daňovým podvodům, v určitých případech jej je možné k tomuto účelu efektivně používat v kombinaci s ručením nebo zajišťovacím příkazem. Zástavním právem lze zajistit majetek patřící daňovému ručiteli, a to zřejmě i za situace, kdy ručitelská výzva ještě nenabyla právní moci. Zástavním právem lze rovněž zajistit povinnost uloženou daňovému subjektu v zajišťovacím příkazu.<sup>51</sup> Takové zástavní právo potom trvá i po stanovení daně a s tím spojeném zániku účinnosti zajišťovacího příkazu.

## 2.6 Placení záloh

Daň je možné dále zajistit i povinným placením záloh, které představují zajištění dosud nestanovené a nesplatné daně její částečnou nebo úplnou platbou. Po splatnosti daně se uhrazené zálohy započítávají na celkovou daňovou povinnost. Z hlediska aplikace obecných procesních pravidel se záloha posuzuje stejně jako daň, přesněji řečeno, v některých zákonem stanovených případech se daň platí prostřednictvím záloh. Neuhrazená záloha je proto daňovým

---

<sup>46</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 170 odst. 4.

<sup>47</sup> Zákon o zvláštních řízeních soudních: § 354 a násl..

<sup>48</sup> Zákon o zvláštních řízeních soudních: § 358 odst. 3.

<sup>49</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 170a.

<sup>50</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 175 odst. 1.

<sup>51</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 168 odst. 6.

nedoplatkem a na pořadí její úhrady se vztahují pravidla podle § 152 daňového řádu. Je-li naopak zapláceno více, vzniká přeplatek.<sup>52</sup>

Samotný daňový řád povinnost platit zálohy nestanoví, jelikož je tato povinnost stanovována jednotlivými daňovými nebo poplatkovými zákony. Povinnost platit zálohy však vyplývá přímo ze zákona nebo o ní může rozhodnout správce daně. Vhodnými příklady vzniku povinnosti platit zálohy, jsou příjmové daně dle § 38a zákona č. 586/1992Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, daně silniční dle § 10 zákona č.16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, dále tento institut můžeme nalézt například v § 19 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů nebo také v § 76 odst. 3 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů. Tyto zákony stanoví buď povinnost platit zálohy *ex lege*, nebo umožňují správci daně, aby na jejich základě o placení záloh rozhodl.<sup>53</sup> Zákon či rozhodnutí pak upravuje výši jednotlivých plateb i jejich pravidelnost.<sup>54</sup>

V odůvodněných případech může správce daně oproti zákonnému výpočtu stanovit zálohy nižší, popřípadě povolit výjimku z povinnosti daně zálohovat.<sup>55</sup> V případě, že žádost o snížení záloh zamítne, musí být z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, jak se vypořádal s důvody, které daňový subjekt v žádosti uvedl. Zálohy nemohou být správcem daně zvýšeny.<sup>56</sup> Z povahy institutu zálohy na daň vyplývá, že daňový poplatník by neměl být nucen zálohovat stát v rozsahu zjevně nepřiměřeném vůči předpokládané daňové povinnosti za předmětné zdaňovací období, neboť existuje veřejné subjektivní právo poplatníka na to, aby zálohy na daň jím hrazené se pokud možno blížily předpokládané dani.<sup>57</sup> Záloha by tedy měla, vzhledem k daňovým poplatníkem prokázaným skutečnostem, přibližně odpovídat předpokládané budoucí daňové povinnosti. V oblasti boje proti daňovým podvodům nejsou zálohy na daň aktivně využitelným nástrojem.

---

<sup>52</sup> Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, s. 652

<sup>53</sup> Lichnovský, O. a kol. Daňový řád: Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016.

<sup>54</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář k § 174.

<sup>55</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 174 odst. 5.

<sup>56</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář § 174 odst. 5.

<sup>57</sup> ÚS, Nález ze dne 16.3.2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04) dostupný z: <<http://kraken.slv.cz>>

### 3 Proces zajišťování a náležitosti zajišťovacího příkazu

#### 3.1 Vykonatelnost zajišťovacího příkazu

V případě vykonatelnosti se jedná o vlastnost rozhodnutí umožňující **vy nucení** v něm uložené povinnosti proti vůli jeho příjemce, a to prostřednictvím exekuce vykonatelného rozhodnutí. Vykonatelnost je spojována s právní mocí a s uplynutím lhůty k plnění vyplývající rovnou ze zákona a je stanovena správcem daně, nebo naopak není stanovena vůbec a k podmínce uplynutí lhůty se nepřihlíží. Existuje také předběžná vykonatelnost rozhodnutí, se kterou je možné se setkat u rozhodnutí, proti kterým podaná odvolání nemají odkladný účinek.<sup>58</sup>

Pro předběžnou vykonatelnost rozhodnutí je typický právě zajišťovací příkaz. U předběžné vykonatelnosti rozhodnutí můžeme hovořit o jistých obecných a speciálních pravidlech vykonatelnosti, zatímco za obecné se považuje první věta § 167 odst. 3 daňového řádu. Ta pojednává o zajištění určité částky daně ve prospěch depozitního účtu správce daně, a to do 3 pracovních dnů, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. Speciální pravidlo obsahuje druhá věta § 167 odst. 3 daňového řádu a zmiňuje se o okamžité vykonatelnosti již oznámením daňovému subjektu za podmínky, že nebezpečí z prodlení hrozí.<sup>59</sup>

Ve většině případů je okamžikem oznámení zajišťovacího příkazu i okamžik jeho doručení. K plnění uvedenému v zajišťovacím příkaze zpravidla nebývá daňovému subjektu poskytnuta žádná lhůta, a to z toho důvodu, jelikož je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem jeho doručení daňovému subjektu. Daňový subjekt tak nemá možnost jistotu na depozitní účet správce daně složit, protože se zajišťovacím příkazem správce daně připravuje většinou i exekuční příkaz, který vydá neprodleně po doručení zajišťovacího příkazu. Exekuční příkaz je zdůvodněn tak, že daňový subjekt dobrovolně nesplnil povinnost, která mu byla uložena zajišťovacím příkazem a z toho důvodu je proti němu vedena daňová exekuce. Je přitom zřejmé, že daňový subjekt uloženou povinnost včas splnit ani nemohl.

Správce daně má také povinnost vyrozumět daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu, uplatňuje-li postup podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Je povinen o celé skutečnosti sepsat úřední záznam, avšak účinnost a vykonatelnost rozhodnutí zůstává i v případě neúspěšného vyrozumění neměnná.<sup>60</sup> V praxi to vypadá tak, že správce daně po vydání

<sup>58</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář § 167.

<sup>59</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 167 odst. 3.

<sup>60</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 103.

zajišťovacího příkazu vykoná potřebné kroky k jeho doručení. Tím se zajišťovací příkaz považuje za vydaný a stává se vykonatelným. Následně správce daně o vydání zajišťovacího příkazu vyrozumí daňový subjekt. Jak již bylo zmíněno, daňový subjekt nemá žádný časový prostor na splnění povinnosti, která je mu uložena, ba dokonce je v okamžiku vyrozumění již v prodlení, tím pádem pravděpodobně v probíhající exekuci. V případě, že správce daně nemá k dispozici žádné kontaktní údaje nebo je daňový subjekt nekontaktní, zákonný požadavek na učinění pokusu vyrozumět daňový subjekt považován za splněný. Exekuční příkaz se doručuje poskytovateli platebních služeb dříve, než daňovému subjektu, proto se daňový subjekt dozvídá o existenci zajišťovacího příkazu zpravidla až po zablokování prostředků na bankovním účtu, přičemž paradoxní odůvodnění exekučního příkazu bývá takové, že daňový subjekt dobrovolně nesplnil povinnost, která mu byla uložena zajišťovacím příkazem.

Důležitým tématem v oblasti vykonatelnosti zajišťovacího příkazu je nebezpečí z prodlení daňového subjektu. Nebezpečí z prodlení je chápáno jako stav, kdy jsou důvody, kvůli kterým je zajišťovací příkaz vydáván, zvláště naléhavé z hlediska běhu času a obvyklých postupů, a nebýt zrychleného jednání správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, mohlo by na základě chování daňového subjektu dojít ke zmaření účelu zajišťovacího příkazu.<sup>61</sup> Správce daně shledává nebezpečí z prodlení především pokud je značná část majetku daňového subjektu pouze ve formě peněžních prostředků na bankovním účtu, které jsou lehce převeditelné na účet třetí osoby, čímž by se staly pro správce daně nedosažitelnými, a zbývající majetek by nemusel pokrýt výši splnitelné jistoty uvedené v zajišťovacím příkazu. Veškeré skutečnosti, které nasvědčují tomu, že by mohlo hrozit nebezpečí z prodlení, musí být správcem daně uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu.

### 3.2 Náležitosti zajišťovacího příkazu

Jelikož je zajišťovací příkaz rozhodnutím dle § 101 na násl. daňového řádu, musí obsahovat nejen **speciální**, ale i **obecné** náležitosti, které jsou uvedeny v § 102 daňového řádu. Těmito náležitostmi jsou označení správce daně, který zajišťovací příkaz vydal, číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru, označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena, lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit a nehrozí nebezpečí z prodlení, poučení o možnosti podat odvolání proti

---

<sup>61</sup> Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, Komentář k § 167.

rozhodnutí a v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce odvolání podat společně s upozornění na případně vyloučení odkladného účinku, také podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení společně s otiskem úředního razítka a datem, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Dále, nestanoví-li zákon jinak, musí zajišťovací příkaz obsahovat odůvodnění obsahující důvody výroku rozhodnutí a informaci o tom, jak se správce daně vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí nesmí chybět také výčet skutečností, které má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.<sup>62</sup>

Ve výroku zajišťovacího příkazu musí být také správcem daně uložená povinnost daňovému subjektu k zajištění úhrady určité daňové povinnosti za určité zdaňovací období, která nebyla dosud stanovena, nebo u které posud neuplynul den její splatnosti, na bankovní účet správce daně, a to v konkrétní výši. Generální finanční ředitelství doporučuje, aby jeden zajišťovací příkaz obsahoval pouze jednu daňovou povinnost, za jedno zdaňovací období. Tak lze předejít vzniku komplikací při přechodu zajišťovací exekuce do exekuce uhrazovací. V případě směřování odvolání daňového pouze proti jedné z pohledávek umístěných na zajišťovací příkaz by například hrozilo, že by bylo nutné vyčkat na rozhodnutí odvolání i u ostatních zajištěných pohledávek.<sup>63</sup>

Co se týče odůvodnění zajišťovacího příkazu, to musí nutně obsahovat úvahu, která pojednává o nedobytnosti daně, které v době její vymahatelnosti dosud neuplynul den splatnosti nebo nebyla dosud stanovena. Dalším již dříve zmiňovaným důvodem zajištění daně může být také existence značných obtíží s výběrem daně, přičemž z odůvodnění musí být jasně zřejmé, v čem správce daně nachází značné obtíže při budoucím výběru daně.<sup>64</sup> V odůvodnění musí být také uvedena správní úvaha o tom, že reálně hrozí nebezpečí z prodlení, v případě, že je zajišťovací příkaz vydáván dle § 167 odst. 3 daňového řádu nebo § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Jedná-li se o dosud nestanovenou daň, musí být uveden také přesný způsob určení výše zajišťované částky. Ve správní úvaze by mělo být zahrnuto také zjištění majetkových poměrů daňového subjektu, především pak informace o nemovitostech, informace o stavu bankovních

---

<sup>62</sup> Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, § 102.

<sup>63</sup> Metodika Generálního finančního ředitelství k realizaci zajišťovacího příkazu dle daňového řádu ze dne 16.11.2011, č. j. 7342/11-2310

<sup>64</sup> Metodika Generálního finančního ředitelství k realizaci zajišťovacího příkazu dle daňového řádu ze dne 16.11.2011, č. j. 7342/11-2310

účtů, informace o vlastnictví silničních vozidel a informace o místních šetřeních například v sídle nebo provozovně daňového subjektu.

### 3.3 Opravné prostředky

Proti zajišťovacímu příkazu lze v současné době z opravných prostředků zmiňovaných v daňovém řádu uplatnit **odvolání a soudní přezkum**. Dle § 109 odst. 1 daňového řádu platí, že se příjemce rozhodnutí o vystavení zajišťovacího příkazu může proti tomuto rozhodnutí odvolat u správce daně, který napadené rozhodnutí vydal. Odvolání je možno u daného správce daně podat do třiceti dnů, avšak nelze se odvolat proti odůvodnění rozhodnutí. Jde o lhůtu zákonnou, což znamená, že ji není možno prodloužit dle § 36 daňového řádu, jde ji však dle § 37 daňového řádu navrátit v předešlý stav. V případě, že by odvolací finanční ředitelství nestihlo rozhodnout v třicetidenní lhůtě od podání odvolání, stává se zajišťovací příkaz neúčinným, a proto je správce daně povinen při vyřizování odvolání postupovat velmi rychle.<sup>65</sup>

Praxe je v daných třiceti dnech následující. Pracovník podatelny finančního úřadu nahraje doručenou poštu do příslušného informačního systému a vyhodnotí podání jako odvolání proti zajišťovacímu příkazu. K podání se dále vyjádří územní pracoviště, které vyhotovilo zajišťovací příkaz. Je-li odvolání podáno na jiném územní pracovišti spadajícím pod tentýž finanční úřad, než na kterém došlo k vydání napadeného rozhodnutí, podání musí být územnímu pracovišti přeposláno. Po kontrole vedením finančního úřadu je vyjádření postoupeno na Odvolací finanční ředitelství, které vydává rozhodnutí o odvolání. Odvolatelé se často pokouší dosáhnout toho, aby se zajišťovací příkaz stal neúčinným v závislosti na nevydání rozhodnutí v rámci třicetidenní lhůty.

Druhým opravným prostředkem je zmiňovaný soudní přezkum, který spočívá v přezkumu použitých nástrojů správcem daně nezávislým orgánem, v tomto případě správním soudem. Správní soud v těchto případech působí jak aktivně, tak preventivně. Aktivně ve smyslu rušení rozhodnutí správních orgánů, preventivně ve smyslu podvědomého působení na správce daně. Správce daně si je vědom možnosti soudního přezkumu a ví, že by musel svá rozhodnutí odůvodňovat.

---

<sup>65</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha : Wolters Kluwer, 2011, § 168 odst. 1.

## 4 Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu

K vydání zajišťovacího příkazu lze přistoupit je-li splněna podmínka **existence důvodné obavy**, že konkrétní daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Z toho logicky plyne, že zajišťovací příkaz nemůže být vydán na základě libovůle správce daně. Neuhrazená splatná daň je považována za nedoplatek,<sup>66</sup> proto musíme nedobytnost chápat ve smyslu naplnění předpokladů uvedených v § 158 odst. 2 DŘ. Jedná se tedy o stav, kdy se správce daně domnívá, že by se bez jeho zásahu prostřednictvím institutu zajišťovacího příkazu daň v budoucnu stala nedoplatkem, který by byl bez úspěchu vymáhám na daňovém subjektu nebo na jiných osobách, na nichž může být vymáhán, nebo jehož vymáhání by zřejmě nevedlo k výsledku, nebo že by vzniklé náklady na vymáhání s největší pravděpodobností přesáhly výtěžek, nebo by vymáhání nedoplatku bylo spojeno se zvláštními či nepoměrnými obtížemi.<sup>67</sup>

Značnými obtížemi jsou myšleny obtíže takového rozsahu, které mají za následek, že vymáhání daně obvyklými prostředky, které má správce daně k dispozici, by nemuselo být dostatečně účinné. Jde především o situace, kdy by při běžném běhu řízení mohl daňový subjekt dělat kroky, které by značným způsobem ztížily nebo úplně zmařily budoucí výběr daně. Takovými kroky mohou být například zřizování zástavních práv ve prospěch jiných osob, uzavírání nevýhodných smluv o smlouvě budoucí nebo účelové vydávání směnec. Správce daně je povinen uvést, v čem konkrétně shledává značné obtíže při pozdějším výběru daně, aby obhájil nezbytnost vydání zajišťovacího příkazu.<sup>68</sup>

### 4.1 Odůvodněná obava

Ze zákona nevyplývá, které skutečnosti mohou naplňovat konkrétní obavu o budoucí dobytnost daně, jež zapříčiní vydání zajišťovacího příkazu. „*Zdrojem důvodných obav správce daně může být chování daňového subjektu v minulosti (opakované nesplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), jeho aktuální ekonomická situace (například) stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence) apod.*“<sup>69</sup> Takové vymezení je ale značně obecné, konkrétněji toto nařízení vykládá Generální finanční ředitelství ve své metodice, v níž je uveden

---

<sup>66</sup> Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, § 153 odst. 1.

Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015, § 158 odst. 2.

<sup>68</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 167.

<sup>69</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář k § 167 (s. 1018).

příkladný výčet situací (eventuálně jejich kombinací), ze kterých mohou v určitých případech vyplynout důvodné obavy o budoucí dobytost daně. Jedná se o:

*„- neobvyklé obchodní transakce za nápadně nevýhodných podmínek pro daňový subjekt; obchodní transakce bez náležitého protiplnění (nákup poradenských služeb, smlouvy o zprostředkování, nájemní smlouvy, prodej majetku s dlouhodobým odkladem splacení kupní ceny, úhrady od odběratelů či nabyvatelů zboží / služeb / majetku formou zápočtu pohledávek apod.);*

*- platby vysokých záloh za zboží či služby bez jejich vyúčtování;*

*- negativní historie osob spojených s daňovým subjektem, který je obchodní společností ( členové statutárního orgánu, společníci), svědčící o rizikovosti daňového subjektu: jednatel či společník byl účasten v obchodních společnostech, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs, ne u nichž bylo zahájeno insolvenční řízení; negativní změna osob ve funkci statutárního orgánu (statutárním orgánem je osoba bydlištěm či sídlem v cizině, bez vazeb na území ČR, nebo osoba nekontaktní či neznámého pobytu); z obchodního rejstříku byla vymazána osoba ve funkci statutárního orgánu a není známo, kdo tuto funkci vykonává;*

*- vstup právnické osoby do likvidace;*

*- právnická osoba v sídle nevyvíjí činnost a není známo její skutečné sídlo; častá změna sídla;*

*- obecně špatná platební morálka daňového subjektu (existence neuhrazených, soudem či jiným orgánem exekuvaných splatných závazků);*

*- odpočty daně z přidané hodnoty za několik zdaňovacích období převyšují daňovou povinnost (musí být podloženo šetřením proč – nadměrné odpočty mohou být také dočasně nebo trvale oprávněné);*

*- přijatá zdanitelná plnění jsou hrazena vklady podnikatele, společníků nebo půjčkami spřízněných či neznámých osob;*

*- nepravdivé podávání daňového přiznání, resp. daňových tvrzení, špatná komunikace a součinnost se správcem daně;*

*- vyšší závazky než pohledávky (nemusí být vždy srovnatelné, například dlouhodobý úvěr na investici bude vyšší než pohledávky);*



- *náhly pokles obrátu či příjmů dlužníka oproti předchozím zdaňovacím obdobím;*
- *obchodní marže je menší než nula;*
- *převod nemovitostí či převod hodnotných movitých věcí (úplatný či bezúplatný) za neobvyklých podmínek nevýhodných pro daňový subjekt;*
- *účelové odčerpávání finančních prostředků, například časté půjčky spřízněným osobám;*
- *odprodej podstatné části majetku daňového subjektu a prodej podniku nebo jeho části, pokud jsou podmínky těchto transakcí neobvyklé;*
- *neobvykle vysoký nárůst obrátu ve vztahu k daňové historii firmy (tzv. „ready-made“ společnosti);*
- *využívání bankovních účtů třetích osob při podnikatelské činnosti;*
- *obchodování s rizikovými komoditami;*
- *a další případy podle odborného zvážení a na základě informací z vyhledávací činnosti“.<sup>70</sup>*

Podle Krajského soudu v Ústí nad Labem důvodnou obavu o budoucí dobytost daně samo o sobě nemůže založit podezření správce daně či orgánů činných v trestním řízení, že při podnikatelské činnosti daňového subjektu došlo ke spáchání trestného činu krácení daně, nebylo-li v době vydání zajišťovacích příkazů v této věci v trestním ani daňovém řízení pravomocně rozhodnuto.<sup>71</sup>

K požadavku na konkrétní obavu správce daně se vyjádřil i Nejvyšší správní soud, který došel k závěru, že z ustanovení § 167 daňového řádu je patrné, že naplnění odůvodněné obavy je třeba posuzovat vždy individuálně ve vztahu ke určitým okolnostem případu. Jelikož by bylo velmi obtížné snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením nepřekročitelných mantinelů, obecně prohlásil, že odůvodněná obava musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zajišťovací příkaz tak je možné vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity, než je například hrozba insolvence či účelový odprodej majetku

---

<sup>70</sup> Metodika Generálního finančního ředitelství k realizaci zajišťovacího příkazu podle daňového řádu, ze dne 16.11.2011, č. j. 7342/11-2310.

<sup>71</sup> Rozsudek KS v Ústí nad Labem ze dne 30.9.2015, č. j. 15 Af 76/2014-56.

daňovým subjektem svědčí o špatné ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá opodstatněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.<sup>72</sup>

## 4.2 Majetková dostatečnost

Odůvodněná obava o budoucí dobytost daně je jedinou zákonnou podmínkou pro samotné vydání zajišťovacího příkazu vyjádřenou v § 167 odst. 1 daňového řádu. Judikatura ovšem tuto podmínku rozšiřuje. Skutečnost, že je u daňového subjektu nutno zajistit prostředky za budoucí úhradu daně, pokud daňový subjekt tyto prostředky nemá, není podle Nejvyššího správního soudu příčinou, pro kterou správce daně pokládá vybrání daně za ohrožené. Opačně tímto důvodem byla potřeba zajistit prostředky, měl-li by je daňový subjekt v současnosti, ale v budoucnu je již mít nebude. Úvahy správce daně, že bylo u žalobce nutno zajistit prostředky na v budoucnu splatnou či stanovenou daň z toho důvodu, že v současnosti tyto prostředky nemá, potom Nejvyšší správní soud považuje logicky a právně nepřipustné.<sup>73</sup>

Jak uvádí metodika Generálního finančního ředitelství, k vydání zajišťovacího příkazu je vhodné přistoupit pouze v případě existence majetku daňového subjektu, ke kterému je možné zřídit zástavní právo, případně který lze postihnout daňovou exekucí, pokud lze zároveň předpokládat, že se tento majetek v budoucnu podaří zpeněžit a že finální finanční výnos nebude ve vztahu k výši nedoplatku zcela zanedbatelný.<sup>74</sup> Splnění žádných dalších podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu není třeba. Například skutečnost, že daňový subjekt není nekontaktní a se správcem daně spolupracuje, sama o sobě není překážkou zahájení řízení o zajištění daně, jelikož podle Nejvyššího správního soudu při posuzování zákonnosti zajišťovacího příkazu jde o skutečnosti irelevantní.<sup>75</sup>

## 4.3 Výše jistoty

Již bylo zmíněno, že podstatou zajišťovacího příkazu je uložení povinnosti daňovému subjektu zajistit budoucí daň uhrazením v něm uvedené částky. Tato částka musí být konkrétně vyčíslena a její výše musí být odůvodněna. V případě dosud nesplatné, ale již stanovené daně by nemělo její vyčíslení dělat žádné problémy, protože výše jistoty bude pravděpodobně souhlasit s výší

---

<sup>72</sup> Rozsudek NSS ze dne 16.4.2014, č. j. 1 As 27/2014-31 (3049/2014 Sb. NSS).

<sup>73</sup> Rozsudek NSS ze dne 8.9.2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139.

<sup>74</sup> Metodika Generálního finančního ředitelství k realizaci zajišťovacího příkazu podle daňového řádu, ze dne 16.11.2011, č. j. 7342/11-2310.

<sup>75</sup> Rozsudek NSS ze dne 28.11.2013, č. j. 7 Afs 101/2013-26.

stanovené daně. Jinak tomu je ale u daně dosud nestanovené, kde správce daně určí její výši podle pomůcek. Daňový řád uvádí, že není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do tří pracovních dnů sdělil údaje nezbytné pro určení výše zajišťované daně.<sup>76</sup>

Většina zajišťovacích příkazů, u kterých nehrozí nebezpečí z prodlení, je vydávána v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou nebo postupem k odstranění pochybností, tedy v situaci, kdy daňový subjekt podal řádné daňové tvrzení, ve kterém se vyjádřil k výši konkrétní daňové povinnosti, ale toto tvrzení bylo poté správcem daně zpochybněno. Vyčíslení konkrétní daňové povinnosti tak bude předmětem probíhajícího doměřovacího řízení, v jehož závěru bude určena konkrétní daň platebním výměrem, k čemuž dojde až po vydání zajišťovacího příkazu. Výše zajištění plyne především z dosavadních skutkových zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností. Při určování výše zajištění se plně uplatní postup podle § 98 daňového řádu, tedy že správce daně stanoví výši zajištění podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Správce daně je přitom povinen přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když nebyly uplatněny. Pomůckami jsou nezpochybněné důkazní prostředky, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností i vlastní pomůcky správce daně získané při správě daní.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 167 odst. 4.

<sup>77</sup> Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, Komentář k § 167.

## 5 Využívání zajišťovacích příkazů v praxi

Poslední kapitolou této práce by mělo být uvedení konkrétního příkladu zajištění daně zajišťovacími příkazy na konkrétní firmě. Pokusím se zde o objektivní náhled do celého, mediálně velmi omílaného, procesu zajištění daně z přidané hodnoty s obchodní korporací **FAU s.r.o.**, která sídlí v Opavě. O této korporaci bylo v souvislosti se zajištěním DPH napsáno nespočet článků v různých novinových či internetových médiích a proto je, dle mého názoru, vhodné se zabývat právě touto společností a jejím sporem s finanční správou.

Společnost FAU s.r.o., která momentálně prochází insolvenčním řízením, se ještě v době svého aktivního podnikání dle výpisu z obchodního rejstříku zabývala především:

- výrobou a zpracováním paliv a maziv
- výrobou, obchodem a službami neuvedenými v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- silniční motorovou dopravou - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně, - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny, - nákladní mezinárodní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně, - nákladní mezinárodní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny<sup>78</sup>

### 5.1 Daňové podvody

Na společnosti podnikající například v oboru výroby a zpracování paliv a maziv bývá často kladen zvýšený důraz na dohled týkající se poctivého a správného odvodu daní do státního rozpočtu. Jedním z důvodů „zvýšené bdělosti“ finanční správy mohou být tzv. karuselové podvody týkající se nepřímých daní. Nejdříve je pro úplnost potřeba uvést, jak se jednotliví účastníci karuselových podvodů označují. Dle daňové správy Spojeného království v karuselovém podvodu figuruje tři typy účastníků: **1) missing trader**, který v daňovém přiznání k DPH nevykáže daň na výstupu z uskutečněného plnění nebo ji neuhradí; **2) broker**, který je plátcem DPH a přijímá zdanitelné plnění zasažené podvodem na DPH (a právě on profituje na celém podvodu) a **3) buffer**, který je v řetězci umístěn mezi missing tradera a brokera a jeho úkolem je zkomplikovat odhalení podvodu.

---

<sup>78</sup>Výpis obchodního rejstříku FAU s.r.o.. Dostupný z: <<https://or.justice.cz/>>

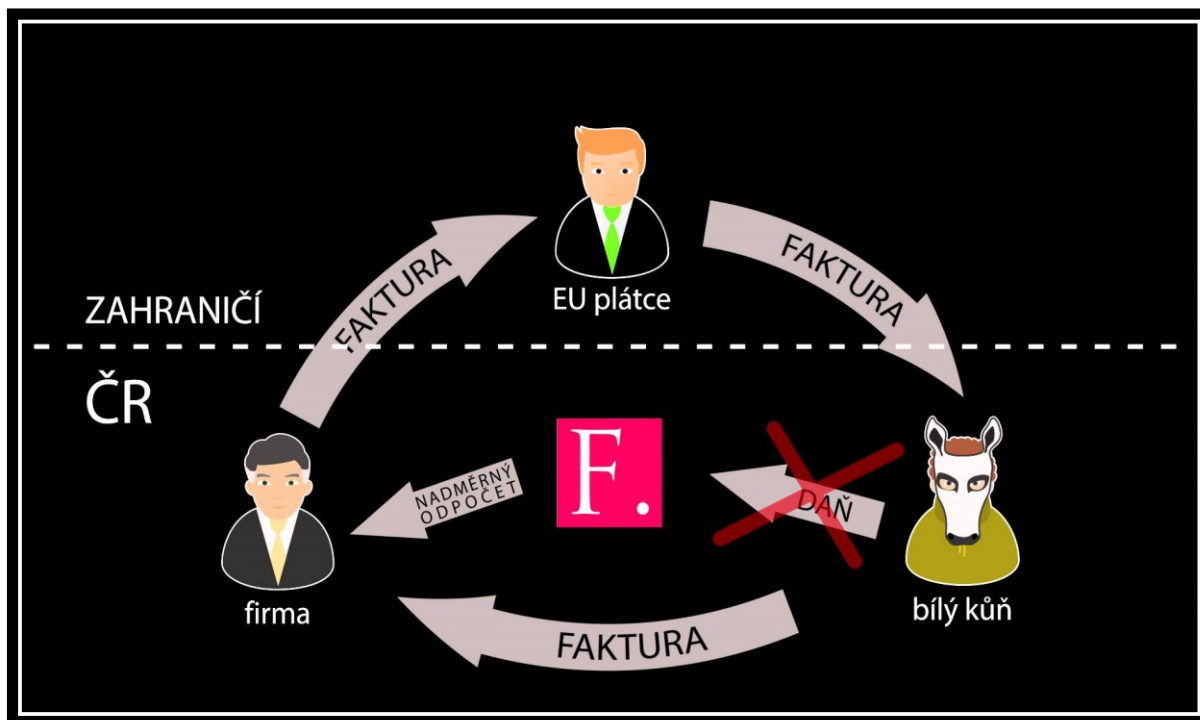
Nejjednodušší forma karuselového podvodu má poměrně jednoduchý princip. Jak tento princip funguje v praxi je jednoduché popsat například máme-li 4 podnikatelské subjekty A, B, C a D. Prvním účastníkem řetězce je subjekt A, který má sídlo a registraci k DPH vedeny v jednom členské státě Evropské unie, například na Slovensku. Ten dováží zboží subjektu B, který sídlí a je registrován k DPH v jiném členském státu Evropské unie, například České republice. Dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie je osvobozeno od DPH a daň uhrazená na vstupu je subjektu A vrácena. Povinností subjektu B není uhradit daň při dodání zboží, ale teprve v rámci příští souhrnné platby za celé zdaňovací období. Je-li cena dodávaného zboží stanovena například na 1000€ a sazba DPH v České republice 21 %, subjekt B prodá dále zboží subjektu C, který taktéž sídlí v České republice a je zde registrován k DPH, za 1210€ včetně DPH. Subjekt C má poté nárok na vrácení daně na vstupu ve výši 210€. Podvod je realizován tak, že subjekt B místo zaplacení DPH ve výši 210€ zmizí – stane se missing traderem. Subjekt C (buffer), který nemusí o podvodu vůbec vědět, přeprodá zboží opět za 1210€ včetně DPH subjektu D (broker), který zboží prodá zpět subjektu A a nárokuje si odpočet DPH, jelikož subjekt A sídlí mimo Českou republiku, ale zároveň v Evropské unii. Subjektu D je tedy vrácena daň na vstupu ve výši 210€. Celý proces lze opakovat, proto se karuselovým podvodům říká také kolotočový podvod. Pro zjednodušení jsou částky za prodávané zboží uváděny bez marží.

Podvod tedy spočívá v získání odpočtu ve výši 210€, které missing trader neodvedl. Reálně bývají karuselové podvody daleko složitější, v řetězci je mnohem více subjektů typu buffer, které sídlí v různých zemích v rámci i mimo Evropskou unii, které mají různé sazby DPH. U karuselového podvodu je prodej zboží přes hranice států důležitý především proto, aby subjekt typu missing trader mohl být schopen uskutečňovat plnění, ze kterého vznikne vysoká daň, když na něj přechází povinnost přiznat daň na výstupu při přijetí zdanitelného plnění v rámci přeshraničního přenesení daňové povinnosti. V tuzemsku mu poté při uskutečnění zdanitelných plnění vzniká již v běžném režimu povinnost uhradit daň na výstupu.

Spáchat tento typ daňového podvodu lze ale také v rámci tuzemska s využitím § 92a až §92i zákona o dani z přidané hodnoty. Hovoříme tedy o režimu přenesení daňové povinnosti.

Pro ucelení výkladu, uváděným zmizením subjektu B (missing trader) je myšleno to, že je tento subjekt nekontaktní, nekomunikuje se správcem daně a není u něj možné dohledat jakýkoli majetek, který by mohl být zabaven. Příkladem může být společnost, která provozuje fiktivní

podnikání se sídlem na virtuální adrese a jednatelem je cizinec. Finanční správa ČR pro missing tradera využívá pojmu „bílý kůň“, jak je na následujícím schématu patrné.<sup>79</sup>



Obr.1.1: Princip karuselového podvodu<sup>80</sup>

Karuselové podvody jsou postaveny na **zneužití odpočtů DPH**. Zjednodušeně je možné nárok na odpočet DPH chápat tak, že dle zákona o dani z přidané hodnoty je umožněno plátcům daně uplatňovat nárok na odpočet DPH, pokud má plátcem DPH nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě EU<sup>81</sup> vystaven daňový doklad a použil vstupy, u kterých v rámci vlastních ekonomických činností uplatňuje odpočet daně.<sup>82</sup>

My se budeme zabývat především situací, kdy není jasné, zda náš daňový subjekt věděl či musel vědět o tom, že jsou obchodní transakce spojené s ním spojeny také s podvodným jednáním. Nárok na odpočet daně totiž není možné odepřít, existuje-li pouze pravděpodobnost, že je obchodní transakce zasažena podvodem na DPH. Na správci daně leží důkazní břemeno, který musí prokazovat, zda daný subjekt o podvodu věděl a musí se zabývat racionálním vysvětlením každé transakce, u které si daňový subjekt nárokuje odpočet DPH. Následně správce daně na základě důkazních prostředků vyhodnocuje v rámci důkazního řízení skutečnost, zda daňový subjekt o obchodech, které byly v řetězci zasaženy podvodem, věděl. V praxi se jedná

<sup>79</sup> Článek Finanční správy ČR nazvaný „Karusel (karuselový podvod)“. Dostupný z: <http://www.financnisprava.cz/>

<sup>80</sup> Schéma karuselového podvodu. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=7aIPSDqIEas>

<sup>81</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 73

<sup>82</sup> Drábová, M. a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2017, § 72

pravděpodobně o nejsložitější část celého řízení. Důležitá je však skutečnost, že v rámci řízení o zajištění daně dokazování neprobíhá. Zajišťovací příkaz může být správcem daně vydán bez toho, aniž by musel správce daně absolvovat toto důkazní řízení. Pojme-li totiž správce daně důvodnou obavu o budoucí dobytost daně z důvodu budoucího nepřiznání nároku na odpočet DPH pro účast daňového subjektu na daňovém podvodu, není povinen správce daně nic prokazovat.

## 5.2 Kauza FAU

Důvod, proč je úvod této kapitoly věnován karuselovému podvodu spojeným s řetězovými podvodnými odpočty DPH je poměrně prostý. V závislosti na zbavení mlčenlivosti ze strany společnosti FAU s.r.o. vydala Finanční správa ČR vyjádření týkající se dané kauzy. Celý spor začal dne 8.4.2014, kdy u tohoto daňového subjektu proběhlo místní šetření vykonané Finanční správou. V průběhu tohoto místního šetření narazila Finanční správa na určité nesrovnalosti týkající se porušení povinností při správě daně, na základě kterých pojala důvodné podezření ze zapojení do podvodného obchodního řetězce a dne 12.8.2014 byla u daňového subjektu zahájena daňová kontrola. Předmětem daňové kontroly bylo zdaňovací období květen až říjen 2013 v rozsahu správnosti uplatněných odpočtů DPH, a to v souvislosti s nákupem pohonných hmot.<sup>83</sup>

Finanční správou bylo pro účely provedení daňové kontroly od daňového subjektu vyžádána dokumentace týkající se podnikového účetnictví a jiné dokumenty jako jsou například zálohové faktury, doklady o provedených platbách, smlouvy, objednávky, emailovou korespondenci, evidenci pro účely DPH a další dokumentaci související s prodejem pohonných hmot. Dále bylo správcem daně po daňovém subjektu požadováno podání informací o tom, jakým způsobem jsou uskutečňovány obchody s jejich obchodními partnery. Správce daně si bez součinnosti FAU opatřil také důkazní prostředky od správců daně místně příslušných k tuzemským společnostem, se kterými daňový subjekt obchodoval s pohonnými hmotami. To vše na základě spolupráce se slovenskou, britskou a maďarskou daňovou správou.<sup>84</sup>

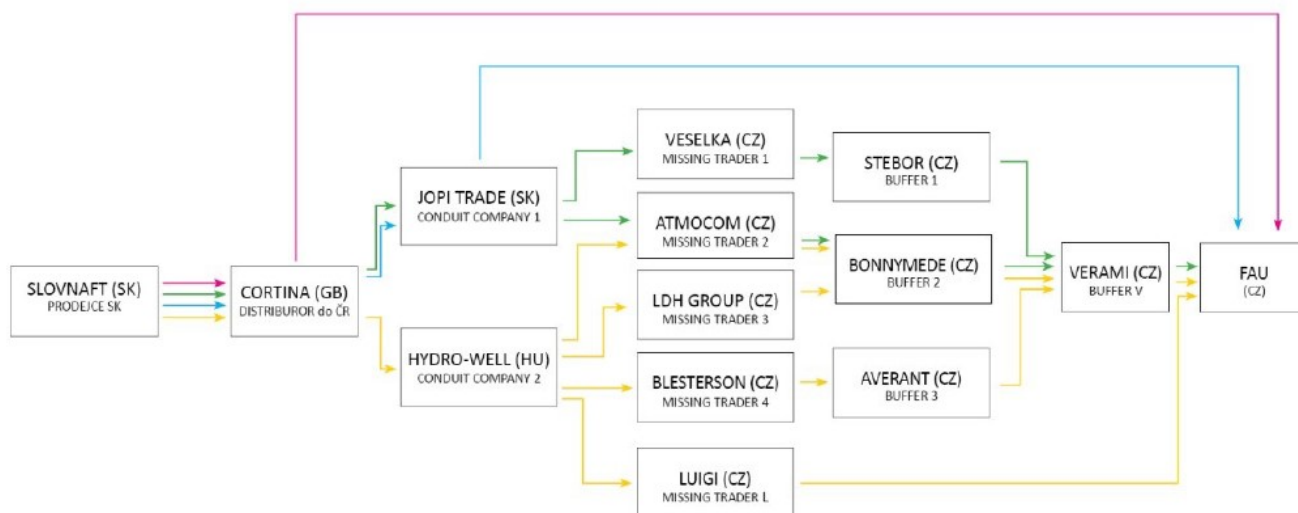
Na základě skutečností, které byly zjištěny Finanční správou prostřednictvím daňové kontroly, bylo dostatečně odůvodněno podezření zapojení FAU s.r.o. do rozsáhlého řetězového podvodu. Daňovou kontrolou správce daně identifikoval obchodní řetězec společností, které vzájemně

---

<sup>83</sup> Vyjádření Finanční správy ke „kauze FAU“. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>

<sup>84</sup> Tamtéž

obchodovaly s pohonnými hmotami. Zjištěno bylo také, že u dvou tuzemských plátců DPH, kteří byli zapojení do řetězce jako **missing trader**, nedocházelo k odvedení daně do státního rozpočtu. Dle Finanční správy se mělo jednat o 73 fakturovaných nákupů pohonných hmot, kdy byly veškeré dodávky prováděny po železnici v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně – pod celním dohledem bez možnosti se zbožím jakkoli manipulovat v průběhu přepravy.<sup>85</sup>



Obr. 1.2: Schéma řetězce obchodu s pohonnými hmotami<sup>86</sup>

Pro konkrétní představu, jak vypadal údajný podvodný řetězec, je nutné přidat jeho grafické zobrazení. **Růžové** a **modré** linie představují obchodní transakce **nezatížené** údajným podvodem, **podvodné** transakce znázorňují linie **zelené** a **žluté**. Na počátku svého podnikání pořizovalo FAU pohonné hmoty od prvotního dodavatele (zde slovenský SLOVNAFT) prostřednictvím spolupráce s distributorem do ČR (zde CORTINA z Velké Británie). Později však FAU navázalo obchodní spolupráci s dalšími obchodními partnery jako je Verami (buffer V) a Luigi (missing trader L), nicméně prodejce a distributor do ČR byly stále tytéž osoby. Do řetězce bylo následně zapojeno větší množství společností na pozici **missing trader** (bílých koňů), které do státního rozpočtu neodváděly DPH. Dále se do řetězce zapojily společnosti na pozici **buffer**. Jak již bylo zmíněno, úkolem těchto společností bylo pouze znesnadnit odhalení daňového podvodu, jelikož tyto společnosti DPH řádně odváděly. Jejich zapojení do řetězce však dle vyjádření Finanční správy postrádalo ekonomické opodstatnění.<sup>87</sup>

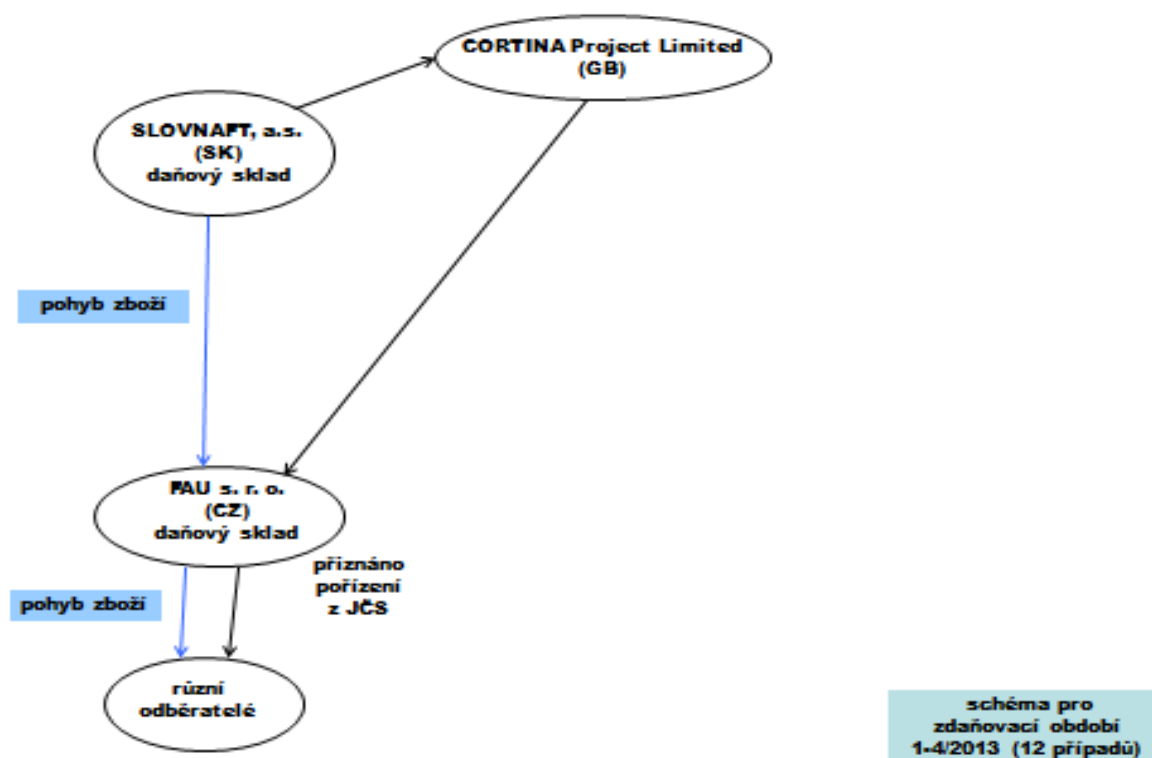
<sup>85</sup> Vyjádření Finanční správy ke „kauze FAU“. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>

<sup>86</sup> Schéma řetězce obchodu s pohonnými hmotami. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>

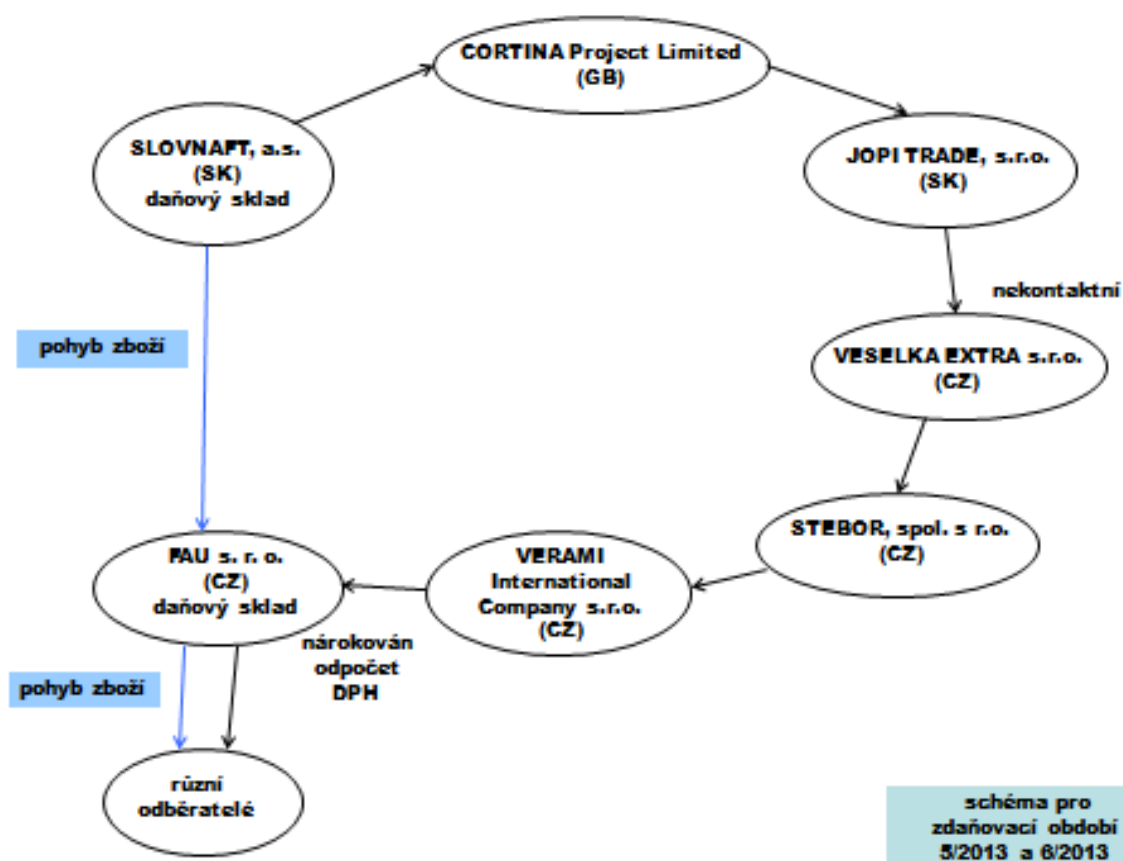
<sup>87</sup> Tamtéž



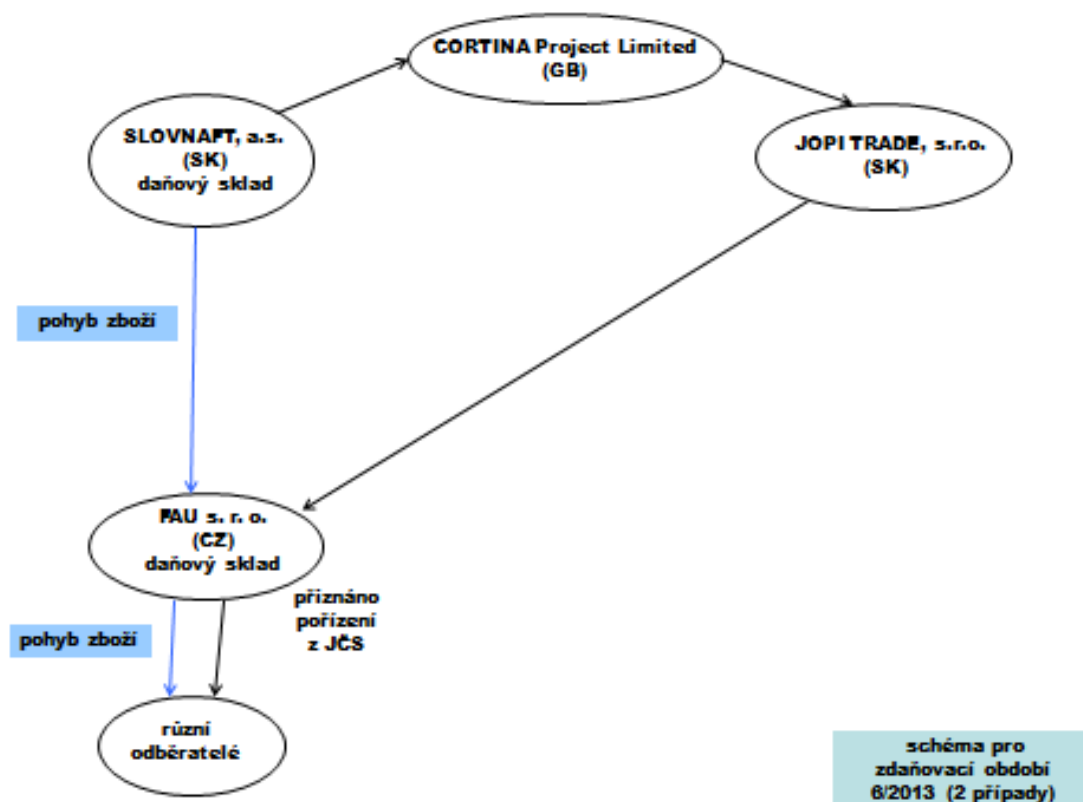
Obr. 1.3: Schéma pro 12 obchodních případů realizovaných v období leden až duben 2013, kdy FAU nakupovalo PHM přímo od společnosti CORTINA



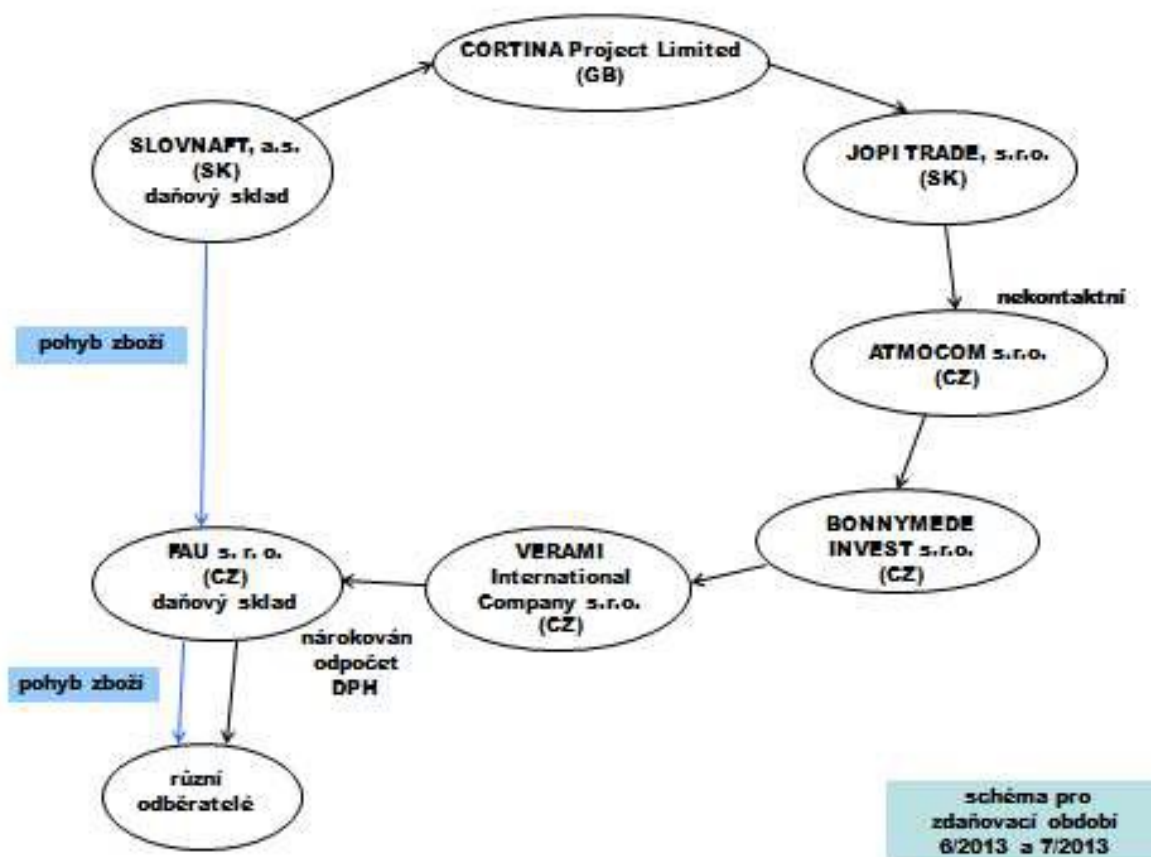
Obr. 1.4: Schéma řetězce s VERAMI k obchodním případům realizovaným během května a června 2013 se zapojením čtyř nových subjektů.



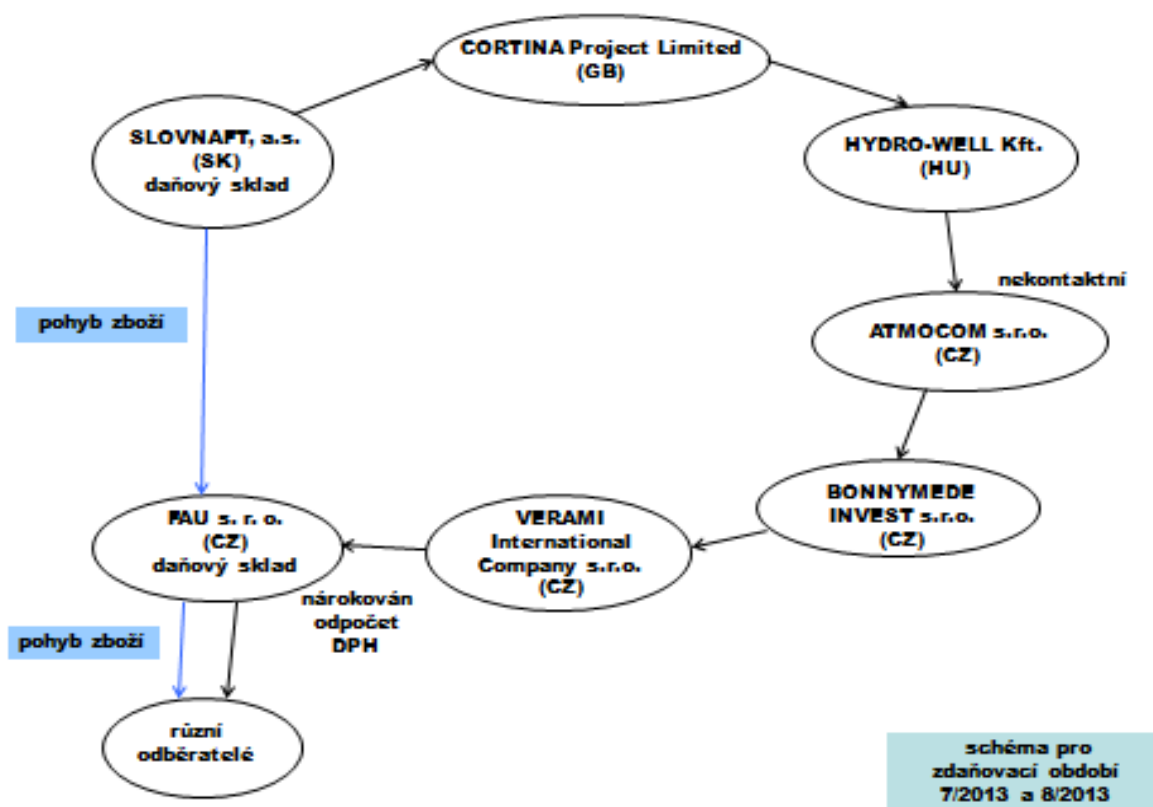
Obr 1.5: Schéma řetězce pro dva obchodní případy z června 2013 poté, co z řetězce „vypadly“ články VESELKA, STEBOR a VERAMI. FAU nakupuje přímo od JOPI TRADE.



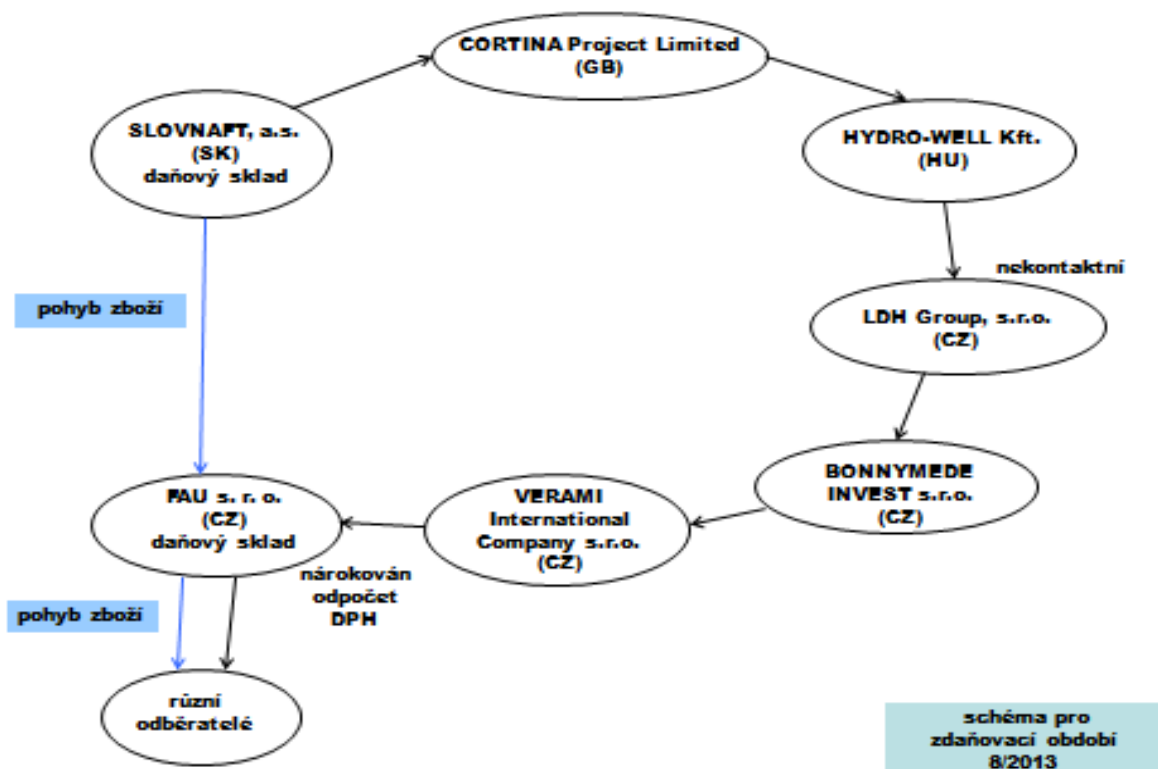
Obr. 1.6: Schéma řetězce s VERAMI pro obchodní případy z června a července 2013, kdy se odběratelem JOPI TRADE stala spol. ATMOCOM, jejímž odběratelem je BONNYMEDE.



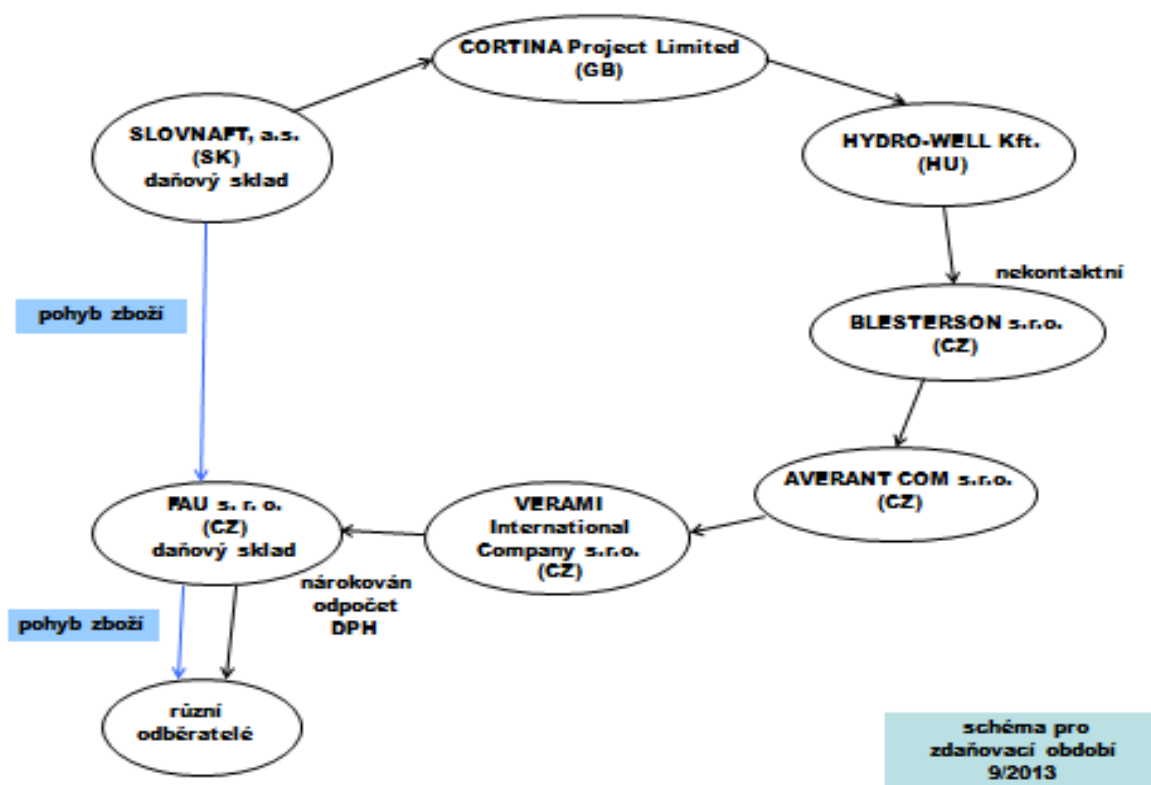
Obr. 1.7: Schéma řetězce s VERAMI pro období červenec a srpen 2013, kdy společnost JOPI TRADE vystřídala spol. HYDRO-WELL, zatímco další články (následní odběratelé) zůstaly beze změny.



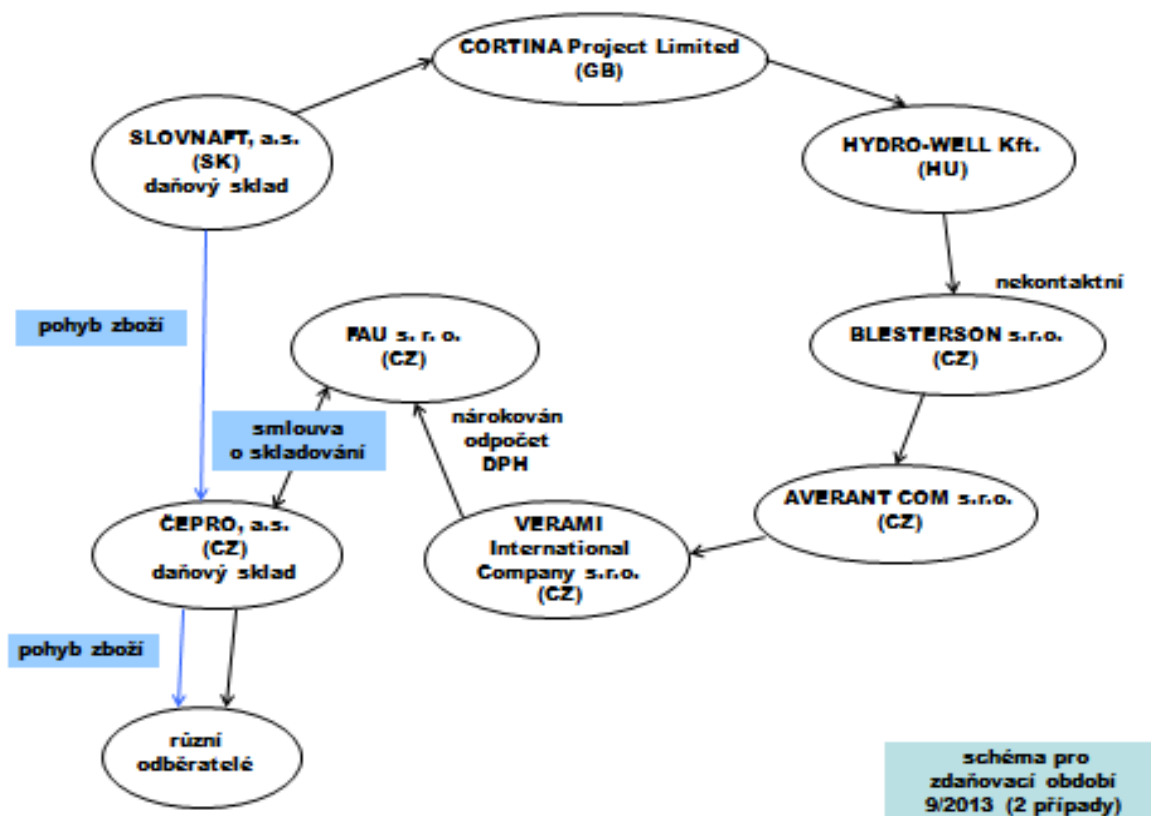
Obr. 1.8: Schéma řetězce s VERAMI pro období srpen 2013, kdy odběratele HYDRO-WELL, společnost ATMOCOM, nahradila LDH Group, zatímco další články (následní odběratelé) zůstaly beze změny.



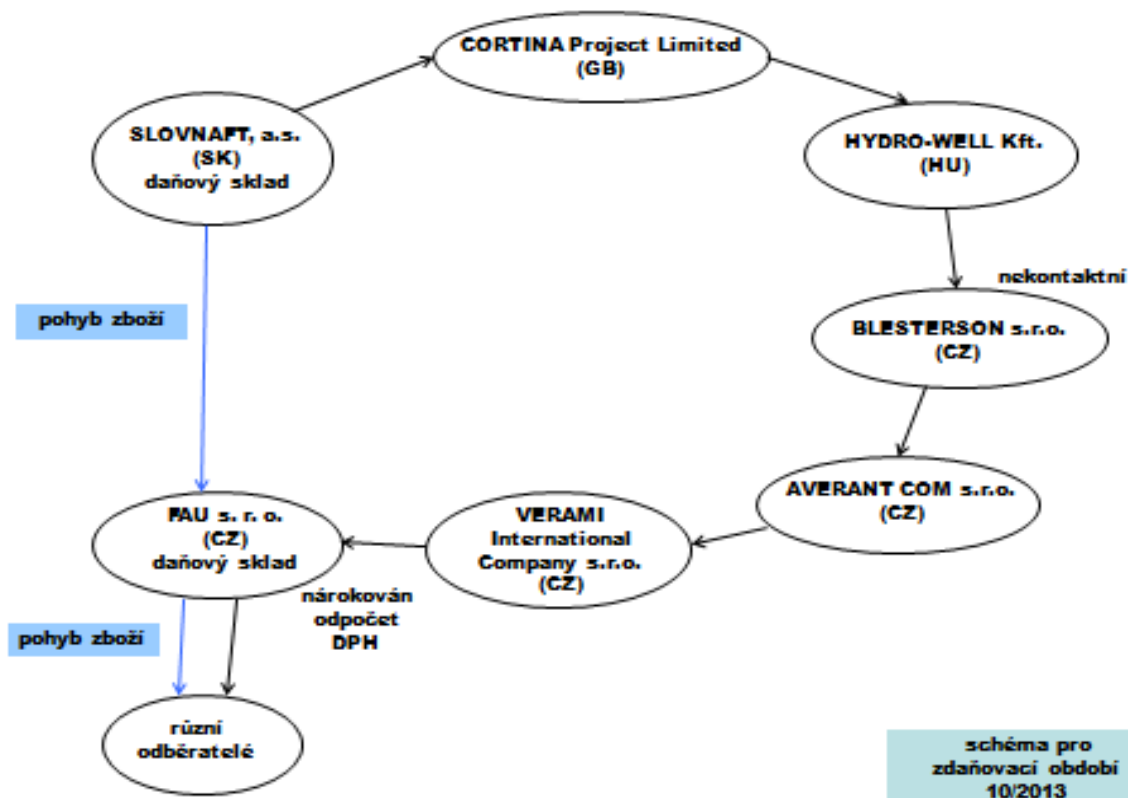
Obr. 1.9: Schéma řetězce s VERAMI pro období září 2013, kdy společnosti LDH Group a BONNYMEDE byly nahrazeny společnostmi BLESTERSON a AVERANT.



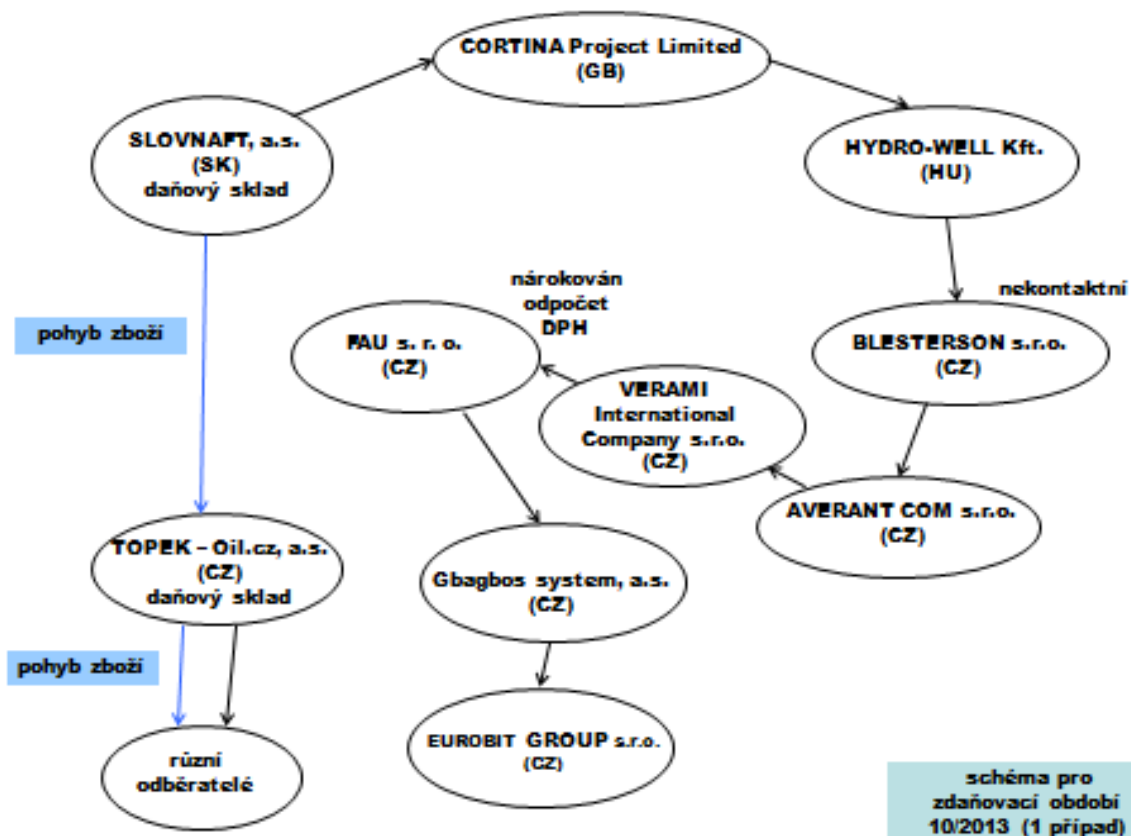
Obr. 1.10: Schéma řetězce s VERAMI pro dva obchodní případy ze září 2013, kdy bylo zboží společnosti FAU dodáno do daňového skladu ČEPRO, a.s. Společnosti zapojené do řetězce se nemění.



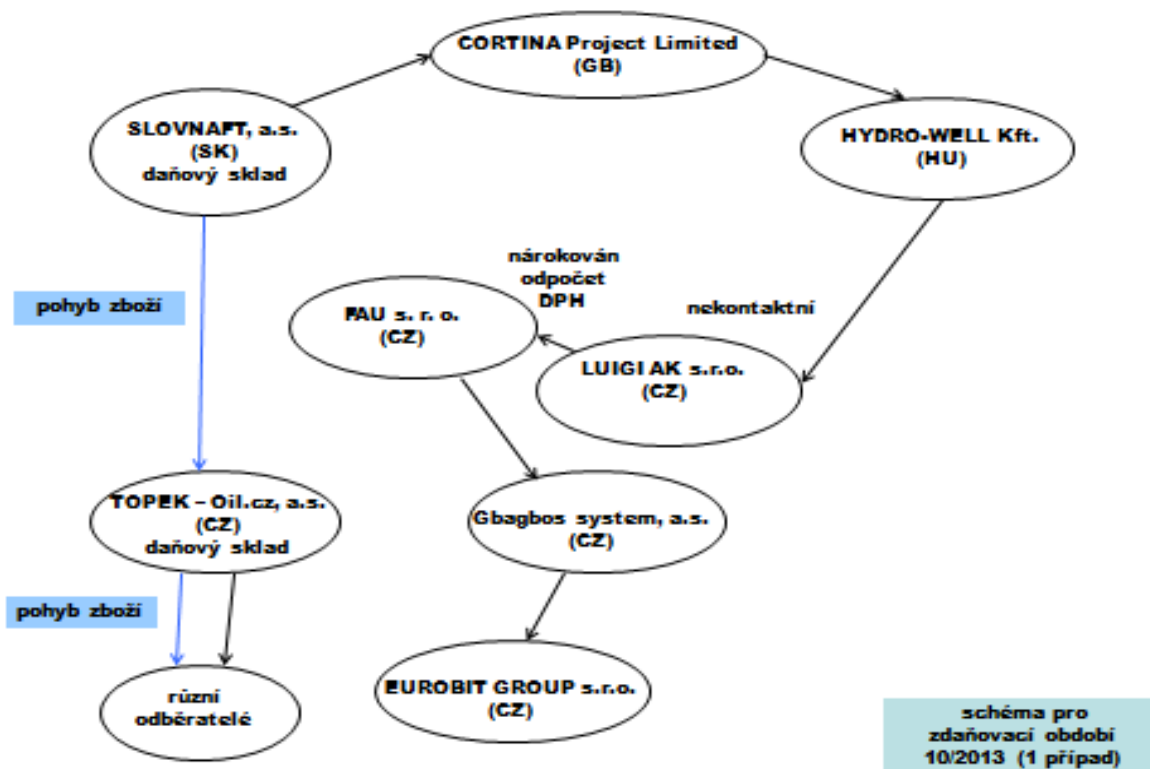
Obr. 1.11: Schéma řetězce s VERAMI pro období říjen 2013 (totožné se schématem pro září 2013).



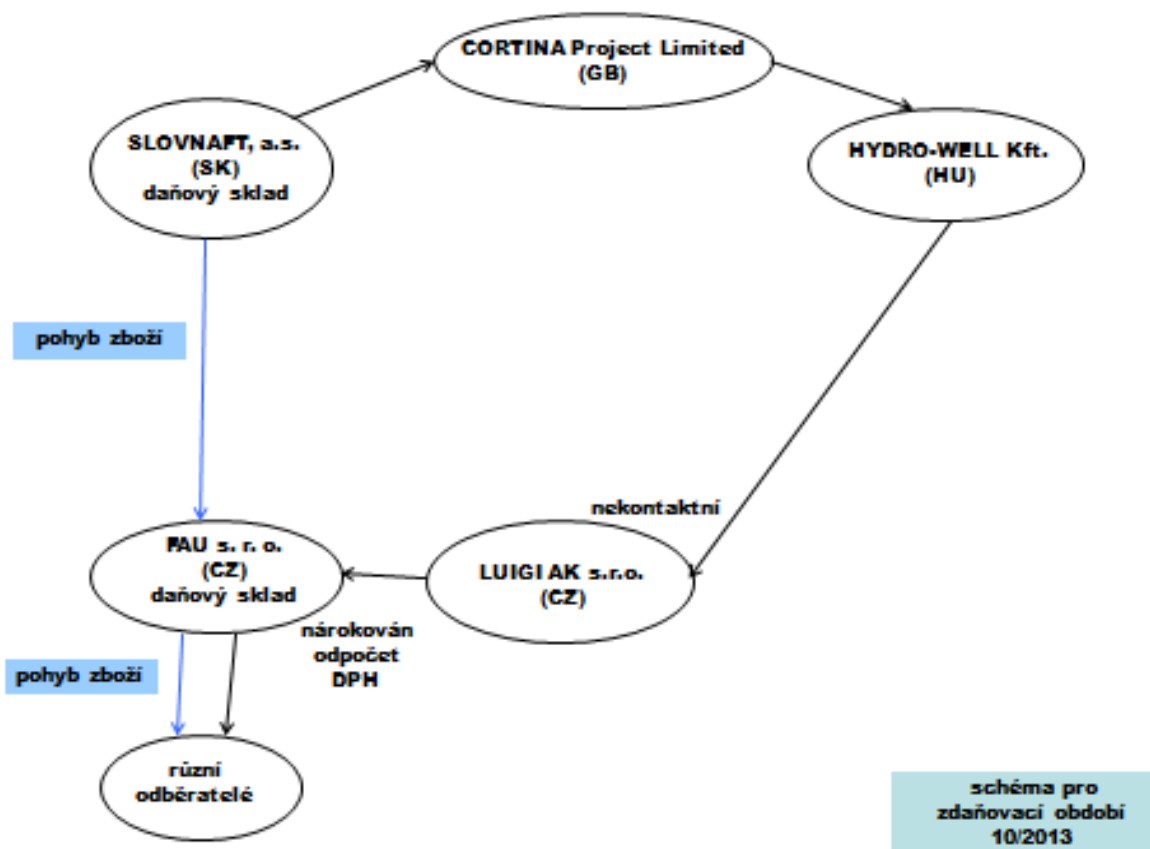
Obr. 1.12: Schéma řetězce s VERAMI pro jeden obchodní případ z října 2013, kdy zboží nebylo dodáno do daňového skladu FAU a kdy FAU zboží dále přeprodalo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.



Obr. 1.13: Schéma řetězce s LUIGI pro jeden obchodní případ z října 2013, kdy zboží nebylo dodáno do daňového skladu FAU a kdy FAU zboží dále přeprodalo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.



Obr. 1.14: Schéma řetězce s LUIGI pro poslední případy realizované v říjnu 2013



Všechna schémata jsou převzata ze zajišťovacího příkazu, který byl vydán Specializovaným finančním úřadem dne 23.9.2016, č. j. 259014/16/4000-50715-109550.

Pro pochopení celého řetězce je nutné stručně popsat jednání a pozice jednotlivých společností v obchodním řetězci - nejdříve dodavatelé:

- **Obchodní korporace LUIGI AK, s.r.o.**

Registrována jako distributor pohonných hmot byla v období od 27. 9. 2013 do 4. 11. 2013. Na základě informací místně příslušného správce daně byla dlouhodobě nekontaktní, neplnila si vůči správci daně své zákonem stanovené povinnosti, tj. nepodávala daňová tvrzení ani po vyzvání správcem daně, v sídle společnosti na adrese uvedené v obchodním rejstříku se fakticky nenacházela, písemnosti byly doručovány do datové schránky uplynutím lhůty.<sup>88</sup>

Ze zjištění správce daně vyplývá, že LUIGI vystavila FAU daňové doklady, na kterých uvedla daň, nicméně tuto daň v příslušném daňovém přiznání nevykázala a neuhradila. Na straně druhé si daňový subjekt FAU na základě konkrétních daňových dokladů uplatnil nárok na odpočet daně, přičemž předmětná daň od LUIGI nebyla přiznána, a tedy odvedena do státního rozpočtu.<sup>89</sup>

- **Obchodní korporace VERAMI International Company s.r.o.**

Registrována jako distributor pohonných hmot byla v období od 28. 4. 2011 do 2. 11. 2013. Na základě informací místně příslušného správce daně proběhla u daňového subjektu daňová kontrola DPH za zdaňovací období květen 2013 až říjen 2013 zaměřená na předmětné obchodní případy nákupu pohonných hmot od výše uvedených subjektů a jeho prodeje mj. společnosti FAU. V návaznosti na výsledek daňové kontroly bylo v další fázi daňového řízení provedeného územního pracoviště ve Vyškově, vydáno FAU jako ručiteli šest výzev k zaplacení daňového nedoplatku společnosti VERAMI za jednotlivá zdaňovací období ve smyslu ustanovení § 171 odst. 1 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, proti nimž byla **podána odvolání**.<sup>90</sup>

Impulzem k vydání předmětných výzev bylo zjištění, že FAU jako odběratel VERAMI hradil nakupované PHM zálohově mimo dispoziční sféru VERAMI (zálohy byly placeny přímo na účet SLOVNAFT, a.s., což znamená, že úplaty byly zčásti poskytnuty bezhotovostním

---

<sup>88</sup> Zajišťovací příkaz vydaný SFÚ dne 23.9.2016, č. j. 259014/16/4000-50715-109550

<sup>89</sup> Tamtéž

<sup>90</sup> Tamtéž

převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko) a v rámci ukončených daňových kontrol VERAMI nebyly správcem daně akceptovány nároky na odpočet daně z tuzemských plnění přijatých od dodavatelů STEBOR, spol. s r. o., BONNYMEDE INVEST, s.r.o. a AVERANT COM s.r.o.<sup>91</sup>

Stručně se vhodné zmínit také další tuzemské subjekty, které byly zapojeny do řetězce:<sup>92</sup>

- **Obchodní korporace VESELKA EXTRA, s.r.o.** - nekontaktní subjekt, který si neplní své závazky
- **Obchodní korporace STEBOR, spol. s r. o.** – nekontaktní subjekt, nereaguje na výzvy správce daně a od ledna 2014 nepodává daňová přiznání k DPH
- **Obchodní korporace ATMOCOM s.r.o.** - dne 14. 1. 2015 bylo vydáno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí na základě pochybností správce daně.
- **Obchodní korporace BONNYMEDE INVEST s.r.o.** - za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 bylo podáno daňové přiznání k DPH, přičemž daňová povinnost nebyla uhrazena.
- **Obchodní korporace LDH Group s.r.o.** - nekontaktní subjekt, poslední daňové přiznání na DPH bylo podáno za 2. čtvrtletí r. 2013 (nulové), přiznání za 3. čtvrtletí 2013 podáno nebylo ani po výzvě správce daně.
- **Obchodní korporace BLESTERSON s.r.o.** - nekontaktní subjekt sídlící na virtuální adrese. Daňová přiznání na DPH za zdaňovací období září 2013 a říjen 2013 nebyla podána.
- **Obchodní korporace AVERANT COM s.r.o.** - daňový subjekt podal přiznání k DPH za zdaňovací období září a říjen 2013, kde vykázal všechny obchodní případy nákupu a prodeje pohonných hmot. Na základě daňové kontroly bylo zvýšena daňová povinnost za obě kontrolovaná zdaňovací období o souhrnnou částku 64.735.660,- Kč, a to zejména v důsledku posouzení nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění deklarovaných od společnosti BLESTERSON z důvodu, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že se zúčastnil plnění, které je zasaženo podvodem na DPH.

---

<sup>91</sup> Zajišťovací příkaz vydaný SFÚ dne 23.9.2016, č. j. 259014/16/4000-50715-109550

<sup>92</sup> Tamtéž



V neposlední řadě nutno uvést také význam zahraničních subjektů zapojených do řetězových obchodů:

- **Obchodní korporace SLOVNAFT, a.s.**

V rámci mezinárodní výměny informací bylo správcem daně zjištěno, že SLOVNAFT uzavřel se společností CORTINA Projects Limited smlouvu, na jejímž základě jako prodávající dodával v průběhu roku 2013 do ČR minerální oleje - benzin a naftu. Podle smlouvy se jedná o šest daňových skladů, mezi kterými figuruje i FAU jako provozovatel daňového skladu v Přerově. Přestože tato smlouva byla uzavřena pouze na produkt diesel a pouze na období od 1. 8. 2013 do 31. 12. 2013, při fakturaci veškerých dodání v průběhu roku 2013 je bez ohledu na druh produktu na fakturách uváděno číslo smlouvy mezi korporacemi SLOVNAFT a CORTINA.<sup>93</sup>

- **Obchodní korporace CORTINA Projects Limited**

Z odpovědi na žádost v rámci mezinárodní výměny informací vyplývá, že se nepodařilo získat požadované informace od jednatelů CORTINA, ale pouze částečné záznamy od účetních.<sup>94</sup>

- **Obchodní korporace JOPI TRADE, spol. s r.o.**

V rámci mezinárodní výměny informací bylo správcem daně zjištěno, že JOPI měla uzavřené písemné smlouvy se svými odběrateli (VESELKA a ATMOCOM), které ovšem nejsou k dispozici, protože byly zajištěny Prezidiem policejního sboru. Dále dle sdělení jednatelů JOPI znali v okamžiku nákupu společnosti, kterým bude zboží prodáváno, zboží bylo prodáno odběratelům do daňového skladu v Přerově. Zboží bylo objednáno prostřednictvím emailových objednávek a JOPI vystavilo zálohové faktury, na kterých bylo uvedeno, že odběratel může uhradit zálohovou platbu na číslo účtu SLOVNAFT. Odběratelé tak údajně činili, o čemž následně zaslali společnosti JOPI informaci emailem. Bylo potvrzeno, že JOPI vyhotovila dvě faktury pro FAU a ostatní pro VESELKA a ATMOCOM.<sup>95</sup>

- **Obchodní korporace HYDRO-WELL KFT**

V rámci mezinárodní výměny informací bylo správcem daně zjištěno, že odběrateli pohonných hmot nakoupených od CORTINA byli ATMOCOM (od 19. 7. 2013 do 6. 8. 2013), LDH GROUP (od 13. 8. 2013 do 31. 8. 2013), BLESTERSON (od 3. 9. 2013 do 9. 10. 2013) a LUIGI (od 21. 10. 2013 do 28. 10. 2013). Dále bylo zjištěno, že se plátce zapojil do

---

<sup>93</sup> Zajišťovací příkaz vydaný SFÚ dne 23.9.2016, č. j. 259014/16/4000-50715-109550

<sup>94</sup> Tamtéž

<sup>95</sup> Tamtéž

obchodování prostřednictvím JOPI, a při jednání s obchodními partnery pomáhal společnosti HYDRO-WELL ředitel JOPI p. József Kertész a ředitel společnosti Leporello, s.r.o. p. János Koloszi, přičemž Leporello, s.r.o. poskytla úlohu prostředníka s partnery a překlady pro maďarskou společnost.<sup>96</sup>

### 5.2.1 Nálezací řízení

Ze zjištění správce daně je zřejmé, že v řetězových obchodech mezi SLOVNAFT, resp. CORTINA a FAU byly shodně zapojeny subjekty, které neměly mnohaleté zkušenosti s obchodováním s pohonnými hmotami, registrovány jako distributoři pohonných hmot byly poměrně krátce, zatímco jejich registrace byla zrušena shodně v listopadu 2013 a další podnikatelská činnost byla buď následně ukončena, anebo převedena na jiné fyzické osoby. Přitom první tuzemské společnosti v řetězcích (figurující na pozicích missing trader, tzn. VESELKA, ATMOCOM, LDH GROUP a BLESTERSON) nepřiznaly a neodvedly do státního rozpočtu daň z přidané hodnoty, přičemž jejich odběratelé uplatnili odpočet daně na vstupu, čímž byla prokázána realizace daňového podvodu na DPH z titulu chybějící daně.<sup>97</sup>

Na základě výše uvedeného a s ohledem na dosavadní zjištění získaná v průběhu daňové kontroly má správce daně za to, že v předmětném období říjen 2013 daňový subjekt vědět měl či mohl, že přijatá zdanitelná plnění od VERAMI a LUIGI jsou předmětem podvodu na dani z přidané hodnoty. Proto má správce daně důvodně za to, že daňový subjekt nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH uplatnil neoprávněně, přičemž tato skutečnost se posléze odrazí ve způsobu stanovení daně.<sup>98</sup>

Finanční správou bylo v souvislosti s daňovou kontrolou a rozkrytím řetězce společností, mezi kterými docházelo k obchodům s pohonnými hmotami, dále zjištěno, že:<sup>99</sup>

- Převážná část zboží mezi daňovými sklady byla zajišťována výhradně korporací SLOVNAFT, kterým bylo na vystavených dokladech vždy uvedeno, do kterého daňového skladu v ČR ta konkrétní dodávka směřuje, což bylo v dané situaci FAU.
- V daňovém skladu v Přerově provozovaném společností FAU skladovala zboží jako jeho vlastník výhradně společnost FAU. Dle Finanční správy je z této skutečnosti

---

<sup>96</sup> Zajišťovací příkaz vydaný SFÚ dne 23.9.2016, č. j. 259014/16/4000-50715-109550

<sup>97</sup> Tamtéž

<sup>98</sup> Tamtéž

<sup>99</sup> Vyjádření Finanční správy ke „kauze FAU“. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>

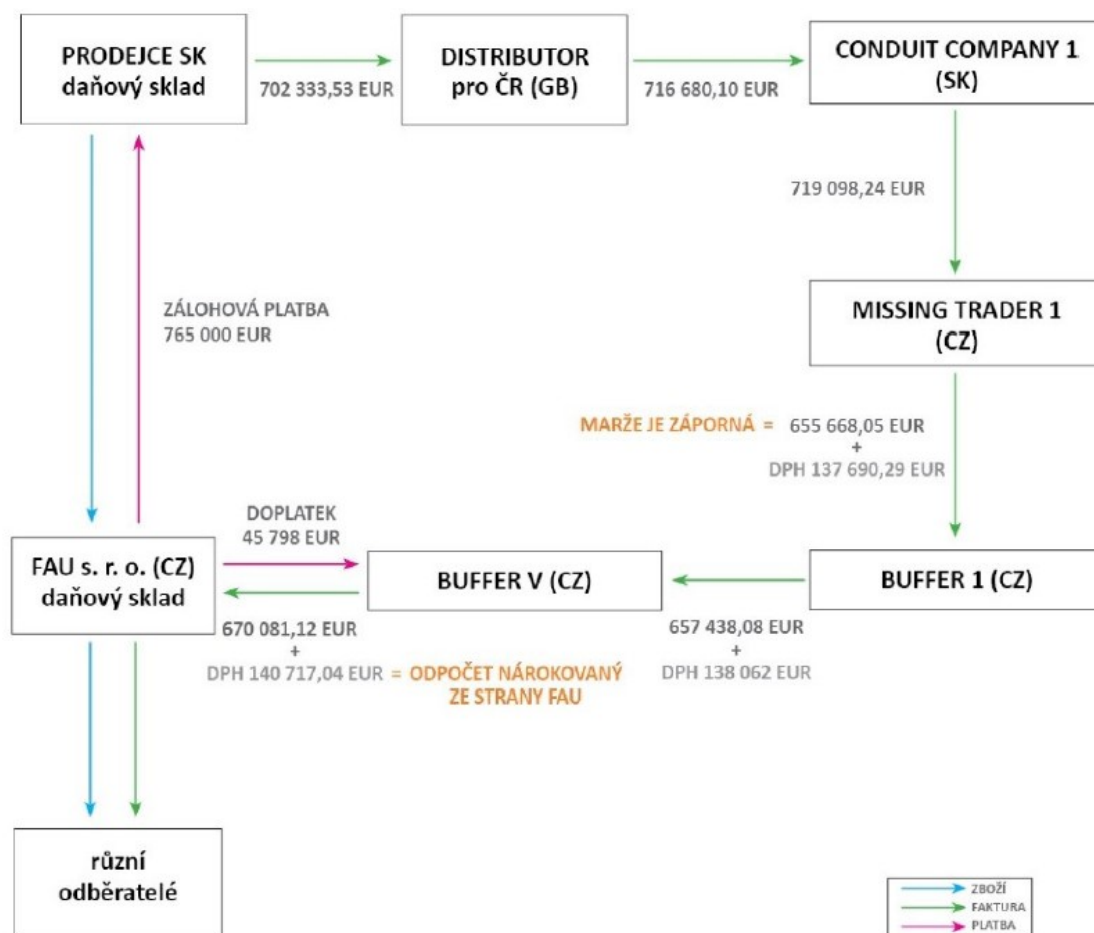
zřejmé, že v situaci, kdy bylo zboží určeno do daňového skladu společnosti FAU, která v něm neumožňovala umístit zboží někoho jiného, bylo již při vyskladnění u prodejce (SLOVNAFT) zřejmé, že je zboží fakticky určeno pro FAU.

- V řetězci prodejců pohonných hmot probíhala zálohová fakturace vždy dříve, než byly dané dodávky vypraveny z daňového skladu prodejce (SLOVNAFT), a to přímo na bankovní účet korporace SLOVNAFT.
- Výše zálohy, kterou fakturoval prodejce (SLOVNAFT) distributorovi do ČR (CORTINA), byla ve většině případů nižší (nebo rovna) než výše záloh, které distributor do ČR (CORTINA) fakturoval svým odběratelům. Zálohy, které hradila FAU přímo na účet prodejce (SLOVNAFT), přitom byly vždy rovny částkám záloh, které distributor do ČR (CORTINA) fakturoval svým odběratelům. Z toho plyne, že ostatní subjekty částky záloh pouze formálně přefakturovaly bez jakéhokoli navýšení, což nasvědčuje tomu, že rozhodujícími subjekty v předmětných obchodních případech byl SLOVNAFT (jako prvotní dodavatel pohonných hmot do ČR ze svého daňového skladu), CORTINA (jako smluvní partner SLOVNAFTu a výhradní distributor pohonných hmot do ČR) a společnost FAU.
- FAU zálohové platby platila SLOVNAFTu pod variabilními symboly, které se ve většině případů shodují s čísly zálohových dokladů, které SLOVNAFT vystavil společnosti CORTINA. Je proto zřejmé, že tyto společnosti postupovaly ve vzájemné shodě. Pokud by na sobě byly zcela nezávislé, nedá se předpokládat, že by společnost FAU znala variabilní symbol na faktuře, která byla určena společnosti CORTINA.
- Přestože byly společností FAU zálohy hrazeny přímo na účet SLOVNAFTu, doplatky byly na základě zjištění správce daně hrazeny společností FAU vždy konkrétnímu přímo přecházejícímu dodavateli. Ve vztahu k dodavateli FAU, Luigi (missing trader L), je zdokumentováno, že výše odpočtu DPH uplatněného FAU činí dle kurzového přepočtu 15.420.958,99 Kč, zatímco úhrada doplateků, která směřovala na bankovní účet zcela jiné slovenské společnosti, činila 6 417 189,65 Kč. Tato částka, pokud by jí společnost Luigi (missing trader L) mohla disponovat, sama o sobě nemohla být dostačující k úhradě jeho vlastní daňové povinnosti na DPH za dodání zboží v tuzemsku, čehož si společnost FAU, dle vyjádření Finanční správy, musela být vědoma.
- Ve vztahu k dodavateli společnosti FAU, Verami (buffer V), bylo zdokumentováno, že výše odpočtu DPH uplatněného FAU činí dle kurzového přepočtu 202 565 824,13 Kč, čemuž odpovídá fakturovaná částka ve výši 8 676 669,95 EUR plus 5 152 643,06 Kč

(v případě dvou faktur vydaných společností Verami v červenci 2013 bylo fakturováno v Kč). Výše doplatků k zálohovým fakturám přitom představuje částku 5 806 188,06 EUR plus 5 036 557,87 Kč. Je tedy zřejmé, že ani tyto částky samy o sobě nemohly být pro společnost Verami (buffer V) dostačující k úhradě jeho vlastní daňové povinnosti na DPH za dodání zboží v tuzemsku. Finanční správa se rovněž domnívá, že společnost FAU si této skutečnosti musela být vědoma.

- Společnosti, které byly v řetězci na pozici missing trader byly označeny jako prázdné „schránkové“ společnosti, které neplnily zákonem stanovené daňové povinnosti a v daném řetězci obchodních případů snížily jednotkové ceny dále prodávaných pohonných hmot. Tyto společnosti byly vždy registrovány jako distributoři pohonných hmot na velmi krátké časové období, což svědčí o účelovosti jejich vzniku. Pokud v minulosti FAU mohla nakupovat pohonné hmoty přímo od distributora do ČR (CORTINA), je podle Finanční správy zřejmé, že zapojení dalších subjektů do obchodního řetězce nebylo nutné, s cílem možného snížení ceny na úkor odvodu DPH.
- V období 1-4/2013 realizovala FAU 12 nákupů pohonných hmot přímo od společnosti CORTINA, distributora do ČR, a vždy přiznala pořízení zboží z jiného členského státu. Pořizovací cena pohonných hmot v těchto transakcích však byla s výjimkou jednoho případu výrazně vyšší oproti obchodním případům realizovaným od května 2013 prostřednictvím společností Verami (buffer V) a společnosti Luigi (missing trader L). Zatímco dne 29. 4. 2013 nakoupil FAU od CORTINA motorovou naftu za cenu 0,5761 EUR za litr, nabídkový ceník VERAMI ze dne 25. 4. 2013 zněl na cenu 0,50083 EUR za litr, přičemž první obchodní případ s VERAMI byl realizován 7. 5. 2013 za cenu 0,4977 EUR za litr). Společnost CORTINA byla v roce 2013 jediným subjektem, který mohl do ČR dodávat pohonné hmoty od společnosti SLOVNAFT prostřednictvím ucelených vlakových souprav v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.
- Ve všech případech došlo na pozici missing traderů ke snížení jednotkové ceny dále prodávaných PHM.

Obr. 1.15: Schéma vývoje ceny pohonných hmot v řetězci<sup>100</sup>



Z tohoto schématu je patrné, že měla v rámci řetězce cena pohonných hmot klesající tendenci. Vložené subjekty prodávaly pohonné hmoty společnosti FAU za nižší cenu, než za jakou ji nakupovaly, tzn. se zápornou marží. Chovaly by se společnosti dle standardního vzoru tržního chování, byla by na konci řetězce cena vyšší než na jeho začátku. Toto chování Finanční správa posuzuje jako typické pro řetězový podvod na DPH.<sup>101</sup>

Na základě těchto zjištění Finanční správa dne 22.4.2015 vydala prostřednictvím Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, Územním pracovištěm ve Vyškově, výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem za období měsíce září 2013. Dne 7.8.2018 bylo vydáno dalších pět ručitelských výzev na měsíce květen, červen, červenec, srpen a říjen 2013. Oprávněnost tohoto úkonu spočívá v uplatnění ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Toto ustanovení bylo uplatněno na základě skutečnosti, kdy společnost FAU uhradila platby na

<sup>100</sup> Schéma vývoje ceny pohonných hmot v řetězci. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>

<sup>101</sup> Vyjádření Finanční správy ke „kauze FAU“. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>

zahraniční účet dodavatele, který nebyl zveřejněn a důsledkem je ručení za odvedení DPH tímto dodavatelem. Vzhledem k tomu, že dodavatel FAU neodvedl daň řádně, vznikla FAU platební povinnost z titulu ručení za odvod této daně. Společnost FAU byla tedy vyzvána k úhradě nedoplatku na DPH jako ručitel svého dodavatele v celkové výši 200 374 719,53 Kč.<sup>102</sup>

Společnost FAU měla snahu se s Finanční správou dohodnout na postupu úhrady dlužné částky vzniklé z titulu ručitelství výzev. Společnost FAU požádala o posečkání s úhradou dlužné platební povinnosti a přislíbila navýšení základního kapitálu o 100 mil. Kč do konce srpna 2016 s tím, že bude použit na úhradu daňového nedoplatku na DPH z titulu ručení. FAU taktéž požádala, aby nebyla zaevidována do evidence dlužníků, protože by přišla o oprávnění k provozování daňového skladu a k distribuci pohonných hmot. Navýšení základního kapitálu ve stanovené lhůtě však nebylo ve stanovené lhůtě realizováno.<sup>103</sup>

Na základě těchto informací ve spojení s majetkovými poměry společnosti FAU byly dle Finanční správy dostatečným důvodem pro okamžité vydání zajišťovacích příkazů dle ustanovení § 167 a dalších daňového řádu, na úhradu v budoucnu doměřené DPH za období květen – říjen 2013, jelikož zde byla současně důvodné obava, že možnost domoci se uspokojení daňových pohledávek bude v budoucnu výrazně ztížena či zcela znemožněna. Na základě výsledků daňové kontroly existoval předpoklad, že dojde ke stanovení DPH za jednotlivá zdaňovací období od května do října 2013 v souhrnné výši téměř 218 mil. Kč. Dne 23.9.2016 proto Specializovaný finanční úřad vydal zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň. Dne 7.2.2017 byly vydány dodatečné platební výměry na DPH za období od května do října 2013.

Společnost FAU se i proti zajišťovacím příkazům odvolala. Dne 20.10.2016 však bylo Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuto odvolání společnosti FAU a byly potvrzeny zajišťovací příkazy vydané Specializovaným finančním úřadem. Dne 11.10.2016 bylo na základě dlužnického návrhu zahájeno insolvenční řízení společnosti FAU z důvodu hrozícího úpadku. Finanční správa je přesvědčena, že souběh ručitelství závazků a zajišťovacích příkazů nebyl důvodem pro zahájení insolvenčního řízení, přestože je užití zajišťovacích příkazů prakticky definitivní nástroj a Finanční správa si byla vědoma toho, že existuje vysoká pravděpodobnost ochromení ekonomické činnosti daňového subjektu a toto rozhodnutí povede

---

<sup>102</sup> Vyjádření Finanční správy ke „kauze FAU“. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>

<sup>103</sup> Tamtéž

k dalšímu snížení jeho schopnosti hradit své závazky.<sup>104</sup> Přesto Specializovaný finanční úřad zajišťovací příkazy vydal, přestože již dříve byly vůči FAU uplatněny ručitelské výzvy, a své rozhodnutí zdůvodnit následovně: „Na základě ručení neuhradila FAU s.r.o. žádnou částku, ačkoliv tak mohla učinit po dobu minimálně 13 měsíců, v rámci kterých pouze opakovaně Finanční správě slibovala řešení vzniklé situace. K tomuto však nikdy nedošlo. Z tohoto důvodu byl správce daně povinen využít zajišťovací příkaz jakožto invazivnější prostředek, ke kterému je oprávněn přistoupit tehdy, pokud běžné postupy při správě daní nesplní základní cíl sledovaný zákonem, tj. zabezpečení úhrady daní.“<sup>105</sup> Aplikací tohoto institutu bylo zajištěno přibližně 60 mil. Kč. Finanční správa se domnívá, že pokud by tímto způsobem nepostupovala, hrozilo by významné riziko, že by nebyla provedena žádná úhrada nebo by byla zajištěná částka nepoměrně nižší.

### 5.2.2 Soudní spor

Otázkou souběhu uplatněných nástrojů k vymození daňové povinnosti se zabýval dne 14.6.2017 Krajský soud v Ostravě, který zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a zajišťovací příkazy. Předmětem dohad mezi soudem a Finanční správou je specifická situace doměření daně a současného vzniku ručitelského závazku společnosti. Vyjádření Krajského soudu v Ostravě znělo následovně<sup>106</sup>: „Jakkoli je vzhledem k rozmáhajícím se daňovým únikům třeba zavádět instituty ručení za daň jiného subjektu a daňové povinnosti účastníka daňového podvodu, zastává podepsaný soud názor, že účelem a smyslem těchto institutů je zajistit stále výběr jedné a téže daně, tj. v souhrnu  $X\%$  z ceny zboží po přidání veškeré jeho hodnoty. Tyto instituty totiž toliko umožňují přístup státu k dani, kterou se státu nepodařilo vybrat standardním způsobem.

Proto má podepsaný soud za vyloučené, aby tentýž subjekt platil daň z přidané hodnoty z téhož obchodního případu dvakrát, a to i v případě – byť i nevědomé – účasti na daňovém podvodu (v učebnicovém případě poprvé jako ručitel za tzv. missing tradera, podruhé jako účastník podvodného řetězce).

K takové situaci ovšem dochází v nyní posuzovaném případě, kdy možnou daňovou povinnost zajišťovanou předmětnými zajišťovacími příkazy má představovat 21% z konkrétních částek dle konkrétních daňových dokladů konkrétního daňového subjektu, přičemž na týchž 21% z

---

<sup>104</sup> Vyjádření Finanční správy ke „kauze FAU“. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>

<sup>105</sup> Stanovisko Finanční správy k rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci společnosti FAU s.r.o.. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>

<sup>106</sup> Krajský soud v Ostravě, rozsudek ze dne 14. června 2017, sp. zn. 22 Af 9/2017

*konkrétních částek dle konkrétních daňových dokladů konkrétního daňového subjektu již vůči žalobci existuje exekuční titul – pravomocné a vykonatelné výzvy k zaplacení daně ručitelem. Proto podepsaný soud uzavírá, že k vydání předmětných zajišťovacích příkazů nebyl naplněn základní předpoklad, tzn. že by tu byla daň, která dosud nebyla vykonatelnými rozhodnutími žalobci stanovena (viz § 167 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů) – ke stanovení této daně totiž již došlo výzvami Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj k zaplacení daně ručitelem. Proto jsou předmětné zajišťovací příkazy a na ně navazující napadené rozhodnutí žalovaného **stiženy nezákonností** a jako takové musejí být soudem podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušeny.“*

Finanční správa se však s rozsudkem Krajského soudu v Ostravě neztotožnila, a to hned v několika bodech. Dle názoru Finanční správy se soud v daném rozhodnutí nezabýval skutečností, zda se společnost FAU účastnila obchodování v podvodném řetězci nebo zda byl nárok na plnění daňové povinnosti ze strany FAU oprávněný. Soud se zabýval pouze otázkou, zda může Finanční správa vedle doměřené daně uplatnit také ručitelský závazek za dodavatele. Je ale pravdou, že soud nezpochybnil nárok Finanční správy na doměřenou daň či její postup. Finanční správa se také hájí výrokem, ve kterém uvádí, že pouze uplatňovala nástroje v souladu s právním řádem a stále opakuje, že uplatnění zajišťovacích příkazů a ručitelských výzev souběžně nemělo na úpadek společnosti FAU žádný vliv. Finanční správa také zdůrazňuje, že je její povinností doměřit daň v případě zjištění účasti na podvodu, což vyplývá z judikované soudní praxe (např. rozsudek soudního dvora EU v kauze C-354/03 „Optigen“), zatímco povinnost uplatnit ručení je upravena zákonem<sup>107</sup> (tento argument později Finanční správě Nejvyšší správní soud vyvrátil s tím, že se jednalo o skutkově i právně odlišný případ<sup>108</sup>). Proto proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě podala kasační stížnost a sporem se zabýval Nejvyšší správní soud.<sup>109</sup> Ten však kasační stížnost podanou Odvolacím finančním ředitelstvím proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě zamítl. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu je totiž zřejmé, že krajský soud v posuzované věci postupoval správně, když zrušil rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy, neboť se v této věci jednalo o případ, kdy nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Nejvyšší správní soud taktéž shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu

<sup>107</sup> Vyjádření Finanční správy k postupu v případě společnosti FAU s.r.o.. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>

<sup>108</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. listopadu 2017, sp. zn. 4 Afs 140/2017

<sup>109</sup> Vyjádření Finanční správy ke „kauze FAU“. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>



Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé soudního řádu správního kasační stížnost zamítl.<sup>110</sup>

Za vhodné považuji také odcitovat část rozsudku Nejvyššího správního soudu s odůvodněním svého rozhodnutí. Pro doplnění, žalobcem se v této fázi rozumí společnost FAU, stěžovatelem pak Finanční správa.

*„Pokud tedy požadovaly správní orgány po žalobci zaplacení daňového nedoplatku na DPH prostřednictvím ručitelských výzev, v nichž žalobci byla podle § 171 odst. 1 daňového řádu sdělena stanovená daň, je zřejmé, že u stejné daně ze stejných transakcí již nemohly po žalobci požadovat její zajištění také prostřednictvím zajišťovacích příkazů, neboť zajišťovací příkaz je zajišťovací nástroj ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné, tj. lze jím zajistit pouze daň, kterou nelze dosud vymáhat na základě vykonatelného rozhodnutí. Na nesplnění této klíčové podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nic nemění ani poukaz stěžovatele na skutečnost, že prostřednictvím ručení dochází k zajištění úhrady pouze samotné daně, nikoli nedoplatků na příslušenství daně.*

*Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že využití institutu ručení a zajišťovacích příkazů na shodnou daň vůči stejnému daňovému subjektu se v daném případě nevylučují. O správnosti tohoto závěru je Nejvyšší správní soud, krom výše uvedeného závěru, že výzvy ručiteli vylučují vydání zajišťovacího příkazu, přesvědčen také proto, že postup správních orgánů v posuzované věci znamenal, že žalobce byl povinen uhradit DPH ze stejných transakcí dvakrát (jednou v postavení ručitele na základě ručitelských výzev, jednou v důsledku neuznání nároku na odpočet na základě zajišťovacích příkazů), čímž, jak již přiléhavě konstatoval krajský soud, došlo k porušení základních principů daňové zátěže.“<sup>111</sup>*

Dále pak Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku dodává: *„Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů nebyly naplněny v situaci, kdy stěžovatel již měl k dispozici pravomocné a exekučně vykonatelné výzvy k zaplacení daně z příslušných transakcí ručitelem, a nebylo proto již možné a ani nutné použít k zajištění daně také zajišťovací příkazy, které, jak již bylo uvedeno výše, představují prostředek **ultima ratio**. Uvedená argumentace nasvědčuje tomu, že správní orgány volily postup a prostředky, které podle jejich názoru povedou k efektivnímu výběru daně, aniž by se řádně zabývaly účelností, nezbytností a opodstatněností jejich použití v návaznosti na*

---

<sup>110</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. listopadu 2017, sp. zn. 4 Afs 140/2017

<sup>111</sup> Tamtéž

*závažnost a intenzitu, s kterou zasahují dotčený daňový subjekt, a nechovají se tedy jako racionální a zodpovědný správce daně, který si je vědom své povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Nezbyvá než v této souvislosti zopakovat, že po žalobci nelze spravedlivě požadovat úhradu DPH související s totožnými transakcemi zároveň z titulu ručení a zajišťovacím příkazem na základě odepření jím uplatněného nároku na odpočet daně kvůli účasti na daňovém podvodu.“<sup>112</sup>*

Z rozsudku dále vyplývá skutečnost, že Nejvyšší správní soud schvaluje postup Krajského soudu v Ostravě, kdy, jak již bylo uvedeno výše, poukázal na skutečnost, že daň z posuzovaných transakcí již byla žalobci stanovena a nepochybil proto, když se těmito dalšími podmínkami již nezabýval. Dále Nejvyšší správní soud přidává již na začátku této práce zmiňované tvrzení, že zajišťovací příkaz nepředstavuje standardní prostředek správy daní, ale velice silný a účinný instrument správce daně k prakticky okamžitému zajištění daně, který mimořádně závažným způsobem postihuje ekonomickou sféru daňového subjektu, závažně zasahuje do jeho majetkových práv a může pro něj být za určitých podmínek likvidační. Měl by být použit tedy například v situaci je-li to nezbytné pro zabránění daňovým únikům, nikoli v případech, kdy lze úhradu daně zajistit jiným vhodným způsobem např. zástavním právem, bankovní zárukou, či ručením, jako tomu bylo v posuzované věci.<sup>113</sup>

Na rozsudek Nejvyššího správního soudu zareagovala Finanční správa vlastní obhajobou. Ve svém vyjádření například uvádí jako důvod aplikace obou nástrojů to, že tato situace ve správní praxi ještě nenastala a právní úprava neřeší souběžné uplatnění obou právních institutů. Nicméně také uvedla, že je připravena promítnout závazné závěry Nejvyššího správního soudu do své aplikační praxe.<sup>114</sup>

---

<sup>112</sup> Rozsudek NSS ze dne 30. listopadu 2017, sp. zn. 4 Afs 140/2017

<sup>113</sup> Tamtéž

<sup>114</sup> Stanovisko Finanční správy k rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci společnosti FAU s.r.o.. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz>>

## 6 Závěr

Podstatou této bakalářské práce bylo objasnit problematiku zajištění úhrady daně jak z pohledu správce daně, tak z pohledu běžného daňového subjektu. Jejím primárním cílem bylo zejména v úvodních kapitolách věcně uvést možné formy zajištění úhrady daně a jejich následné aplikace na daňový subjekt. Přestože je možné daň zajistit vícero způsoby, speciální pozornost byla věnována institutu zajišťovacího příkazu, který je pro daňový subjekt tou nejnásilnější formou výběru daně. Analyzovány byly podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu společně se samotným procesem jeho vydání.

Zajišťovací příkazy jsou posledních několik let často diskutované téma. Je tomu tak především kvůli, dá se říci, raketovému růstu četnosti jeho užívání. Dle zmiňovaných statistik se během poslední dekády počty vydaných rozhodnutí téměř zdvacetinásobily. S touto skutečností je spojena také hypotéza této práce. Cílem této práce tedy bylo potvrdit či vyvrátit domněnku nadužívání či dokonce zneužívání institutu zajišťovacího příkazu Finanční správou. Odpověď si je možné dovodit z finální kapitoly zabývající se praktickou stránkou věci. Na základě aktuální soudní judikatury je z této kapitoly patrné, že Finanční správa nebyla ochotna ctít zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti a zajišťovací příkaz vydala, přestože již jedna forma zajištění byla uplatňována. Toto rozhodnutí bylo Finanční správou vydáno, dle mého názoru, v jejím vlastním zájmu, bez toho, aniž by zhodnotila možný finální dopad aplikace tohoto institutu na daňový subjekt. Následně si své rozhodnutí neobhájila před soudy a spor prohrála. Nejedná se však o ojedinělý případ, jelikož Finanční správa v poslední době prohrává soudních sporů, týkajících se této problematiky, čím dál více. Dá se tedy hovořit o jistém nepřiměřeném a neoprávněném užívání této formy zajištění daně, které často naneštěstí vede k likvidaci daného subjektu. Existují také obavy, zda nejsou zajišťovací příkazy zneužívány k účelové likvidaci prosperujících společností, které na daném trhu nejsou žádoucí. Jedná se však o spekulace, které nejsou předmětem této práce.

Závěrem bych rád dodal, že stojím o to, aby sofistikované podvody odhalovány byly. Dle mého názoru je však nepřipustné, aby byly zajišťovací příkazy aplikovány na daňové subjekty, u kterých nakonec není prokázáno, že by se podvodného jednání dopustily. Zajišťovací příkaz by pro Finanční správu měl být opravdu až nejzazším řešením, ne preventivním, jak tomu je, zdá se, dnes.

## Seznam použitých pramenů a literatury

### Odborná literatura

- BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* vyd. Praha: Nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 1793 s. IBSN 978-80-7357-561-9.
- BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář. II. díl.* vyd. Praha: Nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 1537 s. IBSN 978-80-7357-564-9.
- DRÁBOVÁ, Milena. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář.* Praha: ASPI, 2017. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). IBSN 978-80-7552-569-7.
- VYMAZAL, Lukáš. *Zástavní právo v novém občanském zákoníku. 2., doplněné a upravené vydání.* Praha: Wolters Kluwer, 2015. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). IBSN 978-80-7478-996-0.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář. 3. vydání.* V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. IBSN 978-80-7400-604-3.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. 2. aktualizované a doplněné vydání.* Praha: Leges, 2015. Komentátor. IBSN 978-80-7502-081-9.
- TINTĚRA, Tomáš. *Závazky a jejich zajištění v novém občanském zákoníku.* Praha: Leges, 2013. 200 s. IBSN 978-80-87576-75-5.

### Internetové zdroje

- Jan Rambousek, rozhovor pro časopis Reflex. Dostupný z: <<http://www.reflex.cz>>
- Vyjádření Finanční správy „Nespolehlivý plátc DPH“. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>
- Předpis č. 311/2006 Sb.. Dostupný z: <<https://www.podnikatel.cz/>>
- Informace Generálního finančního ředitelství o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014, č.j. 34577/15/7500-10201-050447. Dostupné na: <http://www.financnisprava.cz>>
- Informace Generálního finančního ředitelství o činnosti Finanční správy ČR za rok 2016, č. j.79455/17/7500-10202-110033. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz>>
- Stanovisko Finanční správy k rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci společnosti FAU s.r.o.. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>
- Vyjádření Finanční správy ke „kauze FAU“. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>
- Vyjádření Finanční správy k postupu v případě společnosti FAU s.r.o.. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/>>

- Článek Finanční správy ČR nazvaný „Karusel (karuselový podvod)“. Dostupný z: <<http://www.financnisprava.cz>>
- ÚS, Nález ze dne 16.3.2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04). Dostupný z: <<http://kraken.slv.cz>>
- Zajišťovací příkaz vydaný SFÚ dne 23.9.2016, č. j. 259014/16/4000-50715-109550. Dostupný z: <<http://www.financnisprava.cz>>

#### Judikatura

- Nález Ústavní soudu ze dne 16.3.2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04
- Rozsudek Nejvyššího správní soudu, č.j. 1 Afs 86/2004-54 ze dne 26.10.2005 (792/2006 Sb.NSS).
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 9.2. 2006, sp. zn. 21 Cdo 1198/2005 (Rc 16/2007).
- Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30.9.2015, č.j. 15 Af 76/2014-56.
- Rozsudek Nejvyššího správní soudu ze dne 16.4.2014, č. j. 1 As 27/2014-31 (3049/2014 Sb. NSS).
- Rozsudek Nejvyššího správní soudu ze dne 8.9.2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139.
- Rozsudek Nejvyššího správní soudu ze dne 28.11.2013, č. j. 7 Afs 101/2013-26.
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. června 2017, sp. zn. 22 Af 9/2017
- Rozsudek Nejvyššího správní soudu ze dne 30. listopadu 2017, sp. zn. 4 Afs 140/2017

#### Právní předpisy

- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění platném od 1.1.2014
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních
- Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů

## Seznam zkratk

|         |                                |
|---------|--------------------------------|
| DPH     | daň z přidané hodnoty          |
| DPHZ    | zákon o dani z přidané hodnoty |
| SDEU    | soudní dvůr Evropské unie      |
| SFÚ     | Specializovaný finanční úřad   |
| GŘ      | Generální finanční ředitelství |
| NSS     | Nejvyšší správní soud          |
| KS      | Krajský soud                   |
| s.r.o.  | společnost s ručením omezeným  |
| EU      | Evropská unie                  |
| sp. zn. | spisová značka                 |
| PHM     | pohonné hmoty                  |

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11.5.2018

.....  
David Hýža  
David Hýža